

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ - TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Analýza plátcovství DPH v podmínkách obce Rohatec

Analysis of being VAT Registered in terms of Village Rohatec

Student: Bc. Petra Ovesná

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.

Ostrava 2016

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Petra Ovesná**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Téma: **Analýza plátcovství DPH v podmínkách obce Rohatec**
Analysis of being VAT Registered in terms of Village Rohatec

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Postavení a pravomoci obcí v České republice
3. Uplatňování DPH u obcí
4. Analýza plátcovství DPH obce Rohatec
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

HAVLAN, Petr, Jan JANEČEK a kol. *Majetek územních samosprávných celků v teorii a praxi*. 2. vyd. Praha: Leges, 2014. 400 s. ISBN 978-80-7502-057-4.

LEDVINKOVÁ, Jana. *Daň z přidané hodnoty 2015: úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 7. vyd. Praha: VOX, 2015. 396 s. ISBN 978-80-87480-34-2.

SCHNEIDEROVÁ, Ivana. *Majetek krajů, měst, obcí, DSO a příspěvkových organizací*. Praha: Acha obec účtuje, 2010. 260 s. ISBN 978-80-2545-609-5.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 22.04.2016



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, 2 a 3, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne: 22. 4. 2016



Bc. Petra Ovesná

Obsah

1	Úvod	5
2	Postavení a pravomoci obcí v České republice	7
2. 1	Obec	7
2. 2	Členění obcí	7
2. 3	Orgány obce	8
2. 4	Samostatná a přenesená působnost obce	11
2. 5	Hospodaření obce	13
2. 6	Správní delikty	15
2. 7	Příjmy a výdaje obce	15
2. 7. 1	Výdaje obce	15
2. 7. 2	Příjmy obce	16
2. 8	Podnikání obce	20
2. 8. 1	Veřejné služby	20
3	Uplatňování DPH u obcí	22
3.1	Základní principy DPH	22
3. 2	Základní ustanovení	22
3. 3	Daňové subjekty	25
3. 4	Místo plnění	27
3. 4. 1	Některá pravidla pro stanovení místa plnění u služeb	28
3. 5	Vymezení plnění	30
3. 5. 1	Dodání zboží	30
3. 5. 2	Poskytnutí služby	31
3. 5. 3	Pořízení zboží z jiného členského státu	32
3. 5. 4	Dovoz zboží	33
3. 6	Uskutečnění plnění a povinnost přiznat a zaplatit daň	33
3. 7	Daňové doklady	36
3.8	Základ daně	40
3. 8. 1	Oprava základu daně	41
3. 9	Sazby daně	41
3. 10	Osvobozená plnění	43
3. 10. 1	Osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně	43
3. 10. 2	Osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně	49

3. 11 Odpočet daně.....	50
3. 11. 1 Odpočet daně v poměrné výši	51
3. 11. 2 Odpočet daně v krácené výši.....	51
3. 11. 3 Odpočet daně v poměrné výši a zároveň v krácené výši.....	53
3. 12 Správa daně	53
3. 12. 1 Kontrolní hlášení	54
3. 12. 2 Zrušení registrace plátce.....	57
4 Analýza plátcovství DPH obce Rohatec	58
4.1 Základní informace	58
4. 2 Analýza příjmů obce Rohatec	58
4. 3 Analýza výdajů obce	64
4. 3. 1 Nákup materiálu	66
4. 3. 2 Nákup vody, paliv a energie.....	67
4. 3. 3 Nákup služeb	67
4. 3. 4 Ostatní nákupy.....	68
4. 3. 5 Neinvestiční transfery	69
4. 3. 6 Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	69
4. 3. 7 Nárok na odpočet daně při registraci.....	70
4. 4 Modelový výpočet daňové povinnosti	70
4. 5 Zhodnocení analýzy	73
5 Závěr.....	75
Seznam použité literatury	77
Seznam zkratk	79
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1 Úvod

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) je nejběžnější daní, se kterou se setkáváme prakticky denně. Podle www.mfcr.cz je nejvýnosnější daní státního rozpočtu. Plátcí DPH jsou nejčastěji obchodní korporace a podnikající fyzické osoby. Od roku 2009 se plátcovství DPH stává běžnou záležitostí i u obcí a to hlavně díky novele zákona o DPH, která vstoupila v platnost v daném roce.

Téma diplomové práce se zaměřuje na obce a DPH. Cílem diplomové práce je analýza plátcovství DPH v podmínkách obce Rohatec a zhodnocení, zda je pro obec výhodnější stávající situace, tedy, že není plátcem daně, nebo zda by bylo výhodné dobrovolně se plátcem daně stát.

Vedení obce zvažuje, že by se obec stala dobrovolně plátcem DPH. Hlavním důvodem je poměrně vysoký obrat v některých letech, který je sledován, kdyby došlo k jeho překročení. Vedení obce se však obává zvýšení administrativních nákladů, ke kterým by v souvislosti s plátcovstvím jistě došlo. Pravděpodobné je také, že pro obec bude plátcovství nevýhodné, především z toho důvodu, že nebude docházet k nadměrným odpočtům vlivem částečného nároku na odpočet daně. Obce ve většině případů přijatá zdanitelná plnění využívají pro účely uskutečňování zdanitelných plnění pouze v omezené míře. Pokud obec využije přijatá zdanitelná plnění pro činnost veřejné správy, nemá žádný nárok na odpočet daně. Obdobně pokud tato plnění využije k činnostem osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně. V praxi obcí často dochází k využití přijatých zdanitelných plnění ke kombinaci všech typů uvedených uskutečněných plnění. Je důležité vzít v úvahu také, s kým obec obchoduje, v případě, že jsou odběrateli služeb občané obce, což je také nejčastější situací, pak by došlo pouze ke zdražení služeb obce. V případě, že obec obchoduje především s dalšími plátcí, pak by pro ni registrace mohla být výhodná.

Práce je rozčleněna do pěti kapitol. Po Úvodu následuje druhá kapitola, která se zabývá postavením a pravomocemi obcí ve vazbě na českou legislativu. Jsou zde vysvětleny obecné informace o obcích. Dále jsou zde vysvětleny pojmy samostatná a přenesená působnost. V této kapitole pak jsou popsány zdroje příjmů rozpočtu obce a nejčastější výdaje obce. V této kapitole je také vysvětleno jakými způsoby může obec podnikat.

Třetí kapitola je zaměřena na daň z přidané hodnoty, v této kapitole jsou vymezeny pojmy, sloužící k pochopení DPH. Je zde vysvětlena aplikace daně z přidané hodnoty u obcí

v návaznosti zákon o DPH. V této kapitole jsou popsána také zdanitelná a osvobozená plnění, která se mohou obcí týkat.

Čtvrtá, praktická, kapitola se zabývá obcí Rohatec. Analyzuje jednotlivé příjmy a výdaje obce z pohledu DPH. V této kapitole je zhodnocení, zda je pro obec výhodné stát se dobrovolně plátcem DPH, nebo za jakých situací by pro obec plátcovství výhodné bylo. V praktické části bude také vyhotoveno daňové přiznání, ze kterého bude patrný postup při jeho vyplňování. V modelovém příkladu bude také zobrazena kombinace poměrného a krátkého koeficientu nároku na odpočet daně. Dále bude vyhodnocena potenciální daňová povinnost, která obci může vznikat.

Při zpracování diplomové práce budou použity metody deskripce, analýzy a zhodnocení, komparace.

2 Postavení a pravomoci obcí v České republice

Tato kapitola se zaměřuje na objasnění pojmu obec, jejich postavení a pravomoci v podmínkách České republiky. Hlavním právním předpisem upravujícím danou oblast je Zákon o obcích č. 128/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o obcích“).

2. 1 Obec

Existuje mnoho definic pojmu obec. Zákon o obcích v § 1 říká, že obec je základním územním samosprávným společenstvím občanů, tvoří územní celek, který je vymezen hranicí území obce.

V souladu s § 2, zákona o obcích, vystupuje v právních vztazích svým jménem a na vlastní odpovědnost, která z těchto vztahů vyplývá. Obec musí také pečovat o všestranný rozvoj svého území, zajistit potřeby svých občanů a při plnění svých úkolů také chránit veřejný zájem.

Obec je tedy základem územní samosprávy. Je veřejnoprávní územní korporací, která má své pravomoci a povahou je veřejným subjektem. Obec má čtyři charakteristické znaky, a to vlastní území, vlastní obyvatelstvo, právní subjektivitu a vlastní majetek, se kterým hospodaří podle vlastního rozpočtu [14].

Ústava ČR stanoví, že obce jsou veřejnoprávními korporacemi, které mohou mít svůj majetek a které hospodaří podle vlastního rozpočtu. Kromě toho lze obec charakterizovat jejím územím, občany s trvalým pobytem a samosprávou veřejných záležitostí. (Jílek, 2008).

2. 2 Členění obcí

Obce můžeme členit především z hlediska počtu obyvatel. Členění obcí je stanoveno v souladu § 3 zákona o obcích.

Obec se stává městem, pokud dosáhne počtu alespoň 3 000 obyvatel, a pokud tak na návrh obce stanoví předseda Poslanecké sněmovny po vyjádření vlády

Městysem se obec stává v případě, že to stanoví předseda Poslanecké sněmovny po vyjádření vlády, taktéž na návrh obce.

Titul městys se začal používat v 16. století a bylo udělováno panovníkem sídlům, která byla úspěšná. Toto označení s sebou neslo spoustu výhod. Městys mohl například pořádat výroční dobytčí trhy a také tento titul přinášel mnoho darů. Označení městys s sebou neslo

prestiž, přestalo se však používat po převratu v roce 1948. Představitelé obcí se snažili o znovuoobnovení tohoto označení a to se podařilo v roce 2006. V dnešní době toto označení nepřináší žádné výhody a má pouze historickou hodnotu [19].

Při slučování obcí platí pravidlo, že pokud je alespoň jedna ze sloučených obcí městem, stává se městem i druhá obec.

Statutárními městy jsou v souladu s § 4 zákona o obcích Kladno, České Budějovice, Plzeň, Karlovy Vary, Ústí nad Labem, Liberec, Jablonec nad Nisou, Hradec Králové, Pardubice, Jihlava, Brno, Zlín, Olomouc, Přerov, Chomutov, Děčín, Frýdek-Místek, Ostrava, Opava, Havířov, Most, Teplice, Karviná, Mladá Boleslav a Prostějov. Území statutárních měst může být rozčleněno na jednotlivé městské obvody, nebo městské části s vlastními orgány samosprávy.

2. 3 Orgány obce

Orgány obce jsou stanoveny v § 5 zákona o obcích.

Zákon stanovuje, že hlavním orgánem obce, je zastupitelstvo obce, které obec samostatně spravuje. Dalšími orgány jsou rada obce, starosta, obecní úřad a zvláštní orgány obce. Při rozhodnutí o počtu členů zastupitelstva hraje významnou roli především počet obyvatel a velikost územního obvodu. Počet členů volených do zastupitelstva obce musí být oznámen na úřední desce obecního úřadu, a to nejpozději do dvou dnů od jeho stanovení.

Zastupitelstvo obce

Zastupitelstvo obce je upraveno v souladu s § 67 – 87 zákona o obcích. Je složeno z členů zastupitelstva obce, jejich počet na každé volební období je stanoven zákonem o obcích a nejpozději do 85 dnů před volbami do obecních zastupitelstev.

Členům zastupitelstva obce, kteří jsou pro výkon funkce dlouhodobě uvolněni, náleží za výkon funkce odměna. Tato odměna je vyplácena z rozpočtových prostředků obce. Odměnou se rozumí peněžité plnění poskytované obcí členům zastupitelstva za výkon jejich funkce. Za odměnu naopak není považováno plnění poskytované v souvislosti s výkonem jejich funkce podle zvláštních právních předpisů, jde především o cestovní náhrady.

Za odměnu je považována měsíční odměna a odměna při skončení služebního období.

Členům zastupitelstva obce, kteří nejsou pro funkci dlouhodobě uvolněni a jsou v pracovním poměru, poskytne zaměstnavatel pro výkon funkce pracovní volno s náhradou mzdy. Rozsah doby, která je potřebná pro výkon funkce v konkrétních případech určuje obec. Veškeré výdaje s tímto spojené uhradí obec jejich zaměstnavateli podle zvláštního právního předpisu.

Členové zastupitelstva obce mají při výkonu své funkce právo:

- Předkládat zastupitelstvu obce, radě obce, výborům a komisím návrhy na projednání,
- vznášet dotazy, připomínky a podněty na radu obce a její jednotlivé členy, na předsedy výborů, na statutární orgány PO, jejichž zakladatelem je obec a na vedoucí příspěvkových organizací a organizačních složek, které jsou založeny nebo zřízeny obcí, písemnou odpověď musí obdržet do 30 dnů,
- dále mohou požadovat od zaměstnanců obce zařazených do obecního úřadu, jakož i od zaměstnanců PO, které obec založila nebo zřídila, informace o věcech, které souvisejí s výkonem jejich funkce, informace musí být poskytnuty taktéž nejpozději do 30 dnů.

Členové zastupitelstva obce mají povinnost zúčastňovat se zasedání zastupitelstva obce, popřípadě zasedání jiných orgánů obce, pokud jsou jejich členem. Dále musí plnit úkoly, které mu tyto orgány uloží, hájit zájmy občanů obce a jednat a vystupovat tak, aby nebyla ohrožena vážnost jeho funkce.

Pravomoci zastupitelstva obce

Zastupitelstvo obce rozhoduje o věcech, které patří do samostatné působnosti obce. Zastupitelstvo obce má na starosti například schvalování programu rozvoje obce, rozpočtu obce, závěrečného účtu a účetní závěrku obce sestavenou k rozvahovému dni, dále zřizovat trvalé a dočasné peněžní fondy obce, zřizovat a rušit příspěvkové organizace a organizační složky obce a schvalovat jejich zřizovací listiny.

Zastupitelstvo obce rozhoduje také o těchto právních jednáních:

- nabytí a převod nemovitých věcí včetně vydání nemovitostí, převod bytů a nebytových prostorů z majetku obce,
- poskytování věcných darů v hodnotě nad 20 000 Kč a peněžitých darů ve výši nad 20 000 Kč FO nebo PO v jednom kalendářním roce,

- poskytování dotací nad 50 000 Kč v jednotlivých případech spolkům, humanitárním organizacím a dalším,
- peněžité a nepeněžité dary do PO, vzdání se práva a prominutí dluhu vyššího než 20 000 Kč, zastavení nemovitých věcí a další.

Rada obce

Rada obce je podle § 99 zákona o obcích výkonným orgánem obce v oblasti samostatné působnosti a za své činnosti odpovídá zastupitelstvu obce. V oblasti přenesené působnosti může rada obce rozhodovat, pouze v případech stanovených zákonem.

Pokud rada není v obci volena, vykonává její pravomoc starosta.

Rada obce je tvořena starostou, místostarostou a dalšími členy rady, kteří jsou voleni z řad členů zastupitelstva obce. Počet členů rady musí být vždy lichý a pohybuje se v rozmezí pět až jedenáct členů, zároveň však nesmí přesahovat jednu třetinu počtu členů zastupitelstva obce. V obcích, kde má zastupitelstvo obce méně než patnáct členů se rada obce nevolí.

V souladu s § 101 zákona o obcích se rada obce schází ke svým schůzím podle potřeby a její schůze jsou neveřejné, mohou však být přizváni další členové zastupitelstva obce a jiné osoby. K usnášení musí být přítomna nadpoloviční většina všech členů rady obce, k platnému usnesení nebo rozhodnutí je však potřeba souhlasu nadpoloviční většiny všech jejích členů.

Rada obce je povinna ze svých schůzí pořizovat zápis, který je podepsán starostou a místostarostou nebo jiným radním. V zápise je uveden počet přítomných členů rady obce, schválený pořad schůze, průběh, včetně přijatých usnesení.

Rada obce připravuje podle § 102 zákona o obcích návrhy pro jednání zastupitelstva obce a zabezpečuje plnění jím přijatých usnesení. Dále např. zabezpečuje hospodaření obce podle schváleného rozpočtu a provádí rozpočtová opatření v rozsahu stanoveném zastupitelstvem obce, plní vůči PO a organizačním složkám založeným nebo zřízeným zastupitelstvem obce, s výjimkou obecní policie, úkoly zakladatele nebo zřizovatele podle zvláštních předpisů, pokud nejsou vyhrazeny zastupitelstvu obce, vydává nařízení obce, projednává a řeší návrhy, připomínky a podněty předložené jí členy zastupitelstva obce nebo komisemi rady obce, schvaluje organizační řád obecního úřadu.

Starosta

Pravomoci a povinnosti starosty jsou stanoveny v souladu s § 103 – 108 zákona o obcích.

Starosta a místostarosta jsou voleni do funkcí zastupitelstvem obce z řad svých členů, musí být občanem České republiky. Za výkon své funkce odpovídají zastupitelstvu obce.

V pravomoci starosty je jmenování a odvolání tajemníka obecního úřadu a se souhlasem ředitele krajského úřadu stanoví jeho plat, podle zvláštních předpisů.

Starosta nese odpovědnost za včasné objednání přezkoumání hospodaření obce za uplynulý kalendářní rok, plní úkoly zaměstnavatele, uzavírá a ukončuje pracovní poměr se zaměstnanci obce a stanovuje jejich plat, pokud není v obci tajemník obecního úřadu, dále může po Policii České republiky požadovat spolupráci při zabezpečení místních záležitostí veřejného pořádku. Starosta také nese odpovědnost za informování veřejnosti o činnosti obce, rozhoduje o záležitostech samostatné působnosti obce svěřených mu radou obce.

Starosta svolává a řídí zasedání obce a rady obce a podepisuje zápis ze zasedání.

V případech, které jsou stanoveny zvláštními zákony, může starosta zřizovat pro výkon přenesené působnosti zvláštní orgány obce, jmenuje a odvolává jejich členy. Zvláštní orgán obce s rozšířenou působností pak vykonává státní správu pro správní obvod obce s rozšířenou působností.

V čele zvláštního orgánu obce může stát jen osoba, která má zvláštní odbornou způsobilost v oblasti přenesené působnosti, pro jejíž výkon byl zvláštní orgán zřízen.

2. 4 Samostatná a přenesená působnost obce

Samostatná působnost v souladu s § 7 zákona o obcích znamená, že obec spravuje své záležitosti samostatně. V některých případech mohou do samostatné působnosti zasahovat státní orgány a orgány krajů, pouze však v případech, kdy to vyžaduje ochrana zákona a pouze způsobem, který zákon stanoví.

V případě, že byl orgánu obce svěřen výkon státní správy, pak se jedná o přenesenou působnost. Pokud není ve zvláštním zákoně upravujícím působnost obcí stanoveno, že se jedná o přenesenou působnost obcí, pak vždy platí, že jde o samostatnou působnost.

Podle § 10 může obec ukládat povinnosti v samostatné působnosti obce závaznou vyhláškou

- a) k zabezpečení místních záležitostí veřejného pořádku, například může stanovit činnosti, které mohou narušovat veřejný pořádek v obci nebo být v rozporu s dobrými mravy, ochranou bezpečnosti, zdraví a majetku, které lze vykonávat pouze na určených místech v čase určeném obecně závaznou vyhláškou, popřípadě stanovit, že na některých veřejných prostranstvích jsou tyto činnosti zakázány,
- b) při pořádání, průběhu a ukončení veřejnosti přístupných akcí, např. sportovních, kulturních akcí a diskoték, může stanovit závazné podmínky v rozsahu nezbytném k zajištění veřejného pořádku,
- c) pro zajištění udržování čistoty ulic a jiných veřejných prostranství, k ochraně životního prostředí a k užívání zařízení obce sloužících potřebám veřejnosti,
- d) pokud tak stanoví zvláštní zákon.

Obecně závazné vyhlášky a nařízení obce podle § 12 zákona o obcích, musí být vyhlášeny, to je také podmínkou jejich platnosti. Vyhlášení se provede vyvěšením právního předpisu na úřední desce obecního úřadu a to alespoň po dobu patnácti dnů.

Právní předpisy obce nabývají účinnosti patnáctým dnem po dni vyhlášení, pokud není stanovena pozdější účinnost. Výjimečně lze stanovit i dřívější začátek účinnosti, pouze však v případě, že to vyžaduje obecný zájem.

Obec je povinna vést evidenci právních předpisů, které vydala. Tato evidence obsahuje číslo a název právního předpisu, datum jeho schválení, datum nabytí platnosti, datum nabytí účinnosti, popřípadě i datum pozbytí platnosti. Právní předpisy obce jsou označeny pořadovými čísly, číselná řada vždy na konci kalendářního roku uzavírá.

Veškeré právní předpisy obce a jejich evidence musí být přístupné u obecního úřadu v obci, která je vydala. Obec má dále povinnost zaslat obecně závaznou vyhlášku obce neprodleně po dni jejího vyhlášení Ministerstvu vnitra, a také krajskému úřadu.

Samostatnou působností obce se dále zabývá § 35 zákona o obcích. Do samostatné působnosti obce můžeme například zařadit záležitosti, které jsou v zájmu obce a občanů obce, pokud nejsou zákonem svěřeny krajům nebo pokud nejde o přenesenou působnost orgánů obce a dále záležitosti, které do samostatné působnosti obce svěří zákon.

Obec se při výkonu samostatné působnosti řídí buďto zákonem, v případě vydávání obecně závazných vyhlášek, nebo jinými právními předpisy vydanými na základě zákona v ostatních záležitostech.

Obec má právo pro výkon samostatné působnosti zakládat a zřizovat právnické osoby a organizační složky obce, pokud to zákon nezakazuje.

Přenesená působnost obce ve věcech, které stanoví zvláštní zákony podle § 61 zákona o obcích je vykonávána orgány obce určenými tímto nebo jiným zákonem, v tomto případě je území obce správním obvodem, popřípadě úřadem.

Obce se při výkonu přenesené působnosti řídí zákony a jinými právními předpisy, popřípadě usneseními vlády, směrnicemi, dále opatřeními příslušných orgánů veřejné správy přijatými při kontrole výkonu přenesené působnosti. Ze státního rozpočtu plyne obcím příspěvek na plnění úkolů v přenesené působnosti.

2. 5 Hospodaření obce

Zákon o obcích v souladu s § 38 ukládá obci povinnost svůj majetek využívat účelně a hospodárně s ohledem na zájmy a úkoly vyplývajícími ze zákona o vymezené působnosti. Obec má také povinnost pečovat a starat se o zachování a rozvoj svého majetku. Zákon také ukládá obcím povinnost vést účetnictví, podle zákona o účetnictví.

Obecní majetek musí být chráněn před zničením, poškozením, zcizením či zneužitím. Obec má zakázáno ručit za závazky fyzických i právnických osob, s výjimkou:

- závazků vyplývajících ze smlouvy o úvěru, v případě, že jsou peněžní prostředky určeny pro investici uskutečňovanou s finanční podporou ze státního rozpočtu, státních fondů, nebo národního fondu,
- dále závazků vyplývajících ze smlouvy o úvěru, pokud jsou peněžní prostředky určeny pro investici do nemovitostí vlastněných obcí,
- těch, jejichž zřizovatelem je obec, kraj nebo stát, dále těch, v nichž je míra účastí samotné obce nebo spolu s jinou obcí nebo obcemi, krajem nebo kraji nebo státem přesahuje 50 %,
- bytových družstev a honebních společenstev.

Právní jednání, která jsou učiněná v rozporu s výše uvedenými podmínkami, jsou neplatná.

Stát neručí za závazky obce, výjimkou jsou pouze případy, kdy daný závazek převezme smluvně. Obec má povinnost sledovat, zda dlužníci řádně a včas plní své závazky a zabezpečit, aby nedocházelo k promlčení nebo zániku práv z nich vyplývajících.

Nakládání s majetkem obce je postaveno na principu soukromoprávního jednání, avšak s veřejnoprávním vlivem na vůli nakládajícího. Veřejnoprávní úprava smluvních podmínek spočívá v tom, že je určen orgán obce, který je oprávněn rozhodovat o daném majetku obce. Zákonem o obcích jsou pak dány následující podmínky hospodaření s majetkem obce [7].

Pokud má obec v plánu prodat, směnit, nebo darovat nemovitý majetek, pronajmout jej, nebo poskytnout jako výpůjčku, musí podle § 35 zákona o obcích zveřejnit po dobu alespoň 15 dnů před rozhodnutím v příslušném orgánu obce vyvěšením na úřední desce obecního úřadu, aby se k němu mohli zájemci vyjádřit a předložit své nabídky. Pokud obec záměr nezveřejní, pak je právní jednání neplatné. Toto ustanovení se nepoužije v případě, že se jedná o pronájem bytů a hrobových míst, popřípadě pronájem nebo výpůjčku majetku obce na dobu kratší než 30 dnů, nebo pokud jde o pronájem či výpůjčku právnické osobě zřizované obcí.

Cena se při úplatném převodu majetku sjednává zpravidla ve výši, která je v daném místě a čase obvyklá, pokud nejde o cenu regulovanou státem. V případě, že dojde k odchylce od ceny obvyklé, musí být tato odchylka zdůvodněna.

V souladu s § 42 zákona o obcích, musí obce požádat o přezkoumání hospodaření obce za uplynulý kalendářní rok příslušný krajský úřad, nebo může zadat přezkoumání auditorské společnosti. Kraj provádí přezkoumání hospodaření obce v přenesené působnosti.

Přezkoumání hospodaření obce je upraveno zvláštním právním předpisem. Náklady na přezkoumání hospodaření obce auditorem jsou hrazeny obcí z jejích rozpočtových prostředků.

Podle § 43 je závěrečný účet spolu se zprávou o výsledcích přezkoumání obce za uplynulý kalendářní rok projednán zastupitelstvem obce do 30. června následujícího roku a zastupitelstvo také přijme opatření k nápravě nedostatků.

2. 6 Správní delikty

Správním deliktům jsou vyhrazeny § 58 – 59 zákona o obcích.

Obec má právo uložit pokutu až do výše 10 000 Kč fyzické a právnické osobě, která je podnikatelem, v případě že:

- odmítne strpět bezúplatné připevnění tabulky s označením ulice nebo jiného veřejného prostranství na své nemovitosti nebo v blízkosti tabulky s označením umístí jiný nápis,
- úmyslně poškodí, odstraní nebo zakryje výše uvedenou tabulku,
- neoznačí budovu čísly stanovenými obecným úřadem.

Pokutu až do výše 100 000 Kč může obec uložit FO, nebo PO, která je podnikatelem, která neudrzuje čistotu a pořádek na pozemku, který užívá nebo vlastní, tak, že je narušen vzhled obce.

Obec může uložit pokutu až do hodnoty 200 000 Kč výše uvedeným osobám, v případě, že došlo k porušení povinnosti stanovenou právním předpisem obce.

Při stanovení výše pokuty obec přihlíží především k povaze, závažnosti, době trvání a následkům protiprávního jednání.

Řízení o uložení pokuty může být zahájeno do jednoho roku ode dne, kdy se orgán obce o porušení povinnosti dozvěděl, nejpozději však do dvou let ode dne, kdy k porušení dané povinnosti došlo.

Pokud došlo k uložení pokuty, osoba, které byla pokuta uložena, není zbavena povinnosti odstranit závadný stav ve lhůtě, kterou stanovila obec s přihlédnutím k okolnostem případu.

2. 7 Příjmy a výdaje obce

Tato kapitola má za úkol vysvětlit, z jakých zdrojů obec peníze získává a k jakým účelům jsou dále využívány. V této kapitole je vysvětleno, odkud plynou do obecního rozpočtu největší částky a naopak které položky nejvíce z obecního rozpočtu odčerpávají.

2. 7. 1 Výdaje obce

Veřejné výdaje jsou výstupem z veřejných rozpočtů. Mají za úkol finančně krýt cíle jednotlivých veřejných politik, ať už na úrovni státu nebo obcí a krajů.

Výdaje obcí můžeme rozdělit do dvou skupin, na běžné a kapitálové.

Mezi největší položky běžných výdajů patří nákupy zboží, služeb, energií a paliv. Další objemově významnou položkou jsou neinvestiční transfery příspěvkovým organizacím. V této skupině jde především o přímé náklady na vzdělání na základních školách zřizovaných obcemi, např. mzdy, náklady na učební pomůcky, učebnice a školní potřeby, pokud jsou žákům poskytovány bezplatně. Další významnou položku tvoří neinvestiční transfery obyvatelstvu, do této skupiny můžeme zahrnout sociální dávky, určené pro zdravotně postižené občany, či sociálně potřebné [9].

Běžné výdaje jsou tedy takové, které zajišťují provozní činnosti, např. platy [11].

Druhou částí výdajů obcí tvoří výdaje kapitálové. Tato skupina tvoří v rozpočtu obcí mnohem podstatnější část, než u rozpočtu státního. Podle druhového členění tvoří nejdůležitější část kapitálových výdajů investiční nákupy, významný podíl zaujímají také dotace podnikatelským subjektům [9].

Kapitálové výdaje jsou takové, které budou v budoucnu přinášet uspokojení pro veřejnost. Společnost se tedy vzdává části své současné spotřeby, aby v budoucnu získala užitek [11].

Úlohou vlády je tedy stanovit optimální poměr mezi běžnými a kapitálovými výdaji. Příliš velký důraz na běžné výdaje vede k podceňování veřejných potřeb budoucího vývoje. Dochází k indukci dodatečných běžných nákladů, protože jsou větší náklady například z důvodu častějších oprav zastaralé techniky [11].

2. 7. 2 Příjmy obce

V rámci EU jsou systémy hospodaření regionálních vlád odlišné. V České republice je nejmenší řídicí jednotkou obec. Ekonomika obcí se v posledních letech několikrát změnila. Ekonomika obcí je relativně nezávislá. Rozpočtové zdroje obcí jsou založeny na daních. Příjmy z daní pak jsou závislé na velikosti obce. Obcím plynou příjmy také z místních poplatků, avšak tento příjem není příliš významný [3].

Existuje mnoho možností, jak členit příjmy veřejných rozpočtů, jednou z těchto možností je členění na základě právní povinnosti. Příjmy veřejných rozpočtů, plynou do těchto rozpočtů na základě určitého chování, které je důsledkem určité právní povinnosti. Podle toho můžeme příjmy dělit na jednotlivé druhy podle rozpočtové skladby:

- daňové příjmy veřejných rozpočtů, do této skupiny patří daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění, plynoucí do veřejného rozpočtu na základě právní povinnosti, tato povinnost je dána právním vztahem,
- nedaňové příjmy, tato skupina obsahuje příjmy z vlastní činnosti, příjmy z poskytování služeb a výrobků, přijaté sankční platby, vratky transferů a další, tyto příjmy plynou do rozpočtu na základě soukromoprávního vztahu, obec zde není v postavení, kdy vykonává svou pravomoc, ale je vykonavatelem subjektivního práva,
- kapitálové příjmy také plynou do veřejných rozpočtů na základě právní povinnosti,
- poslední skupinou jsou neinvestiční a investiční přijaté transfery, přijatý transfer může do veřejného rozpočtu plynout na základě právní povinnosti, která je obsahem rozpočtově-právního vztahu, právní povinnost poskytovatele dotace může vyplývat ze zákona, správního rozhodnutí nebo ze smlouvy.

Dále mohou být příjmy rozděleny např. na veřejné a soukromé, řádné a mimořádné, pravidelné a nepravidelné, účelové a neúčelové.

Nejdůležitější a objemově největší položku příjmů veřejných rozpočtů tvoří daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění.

Existuje mnoho různých definic daně. Daň je nejčastěji vymezena jako povinná, zákonem předem stanovená částka, kterou se na nenávratném principu odčerpává část nominálního důchodu ekonomického subjektu, je neekvivalentní. O poplatek se jedná v případě, že jde o peněžní ekvivalent za služby poskytované veřejným sektorem, je účelový dobrovolný a nepravidelný. Je návratný, tzn., že je za něj poskytnuta protihodnota ve formě veřejné služby. Půjčka je úvěrovým příjmem veřejných rozpočtů, je také návratná, nepovinná a nepravidelná platba[15].

Důležité je správně stanovit rozpočtové určení, které nám udává, do jakého rozpočtu budou příjmy plynout.

Obecně platí, že daně jsou příjmem státního rozpočtu, zákon o rozpočtovém určení daní dále stanovuje, které z daní příjmem státního rozpočtu nejsou [2].

Daný zákon upravuje především rozpočtové určení daně z přidané hodnoty, daně z příjmů a daně z nemovitých věcí. Daňové příjmy obcí a krajů, které nejsou uvedeny v zákoně o rozpočtovém omezení, jsou upraveny jinými zvláštními zákony [17].

Postup správce daně při převodu příjmů do rozpočtů obcí je také upraven zákonem o rozpočtovém omezení. Při převodu může docházet ke dvěma situacím, a to k převodu podílem z celostátního hrubého výnosu daní a k převodu z výnosu daní [17].

Celostátním hrubým výnosem daně jsou podle § 2 zákona o rozpočtovém omezení peněžní prostředky vybrané v průběhu rozpočtového roku správcem daně, snížené o vrácené prostředky. Tyto prostředky jsou ze státního rozpočtu převáděny do rozpočtů obcí a krajů ve výši odpovídající procentnímu podílu na celostátním hrubém výnosu daní.

U obcí se vypočtená částka násobí procentem, které je pro každou obec uvedeno ve vyhlášce Ministerstva financí o podílu jednotlivých obcí na stanovených procentních částech celostátního hrubého výnosu daně z přidané hodnoty a daně z příjmů [17].

Nárok obce je vypočten ze základu, který činí 100 % celostátního hrubého výnosu jednotlivých typů daní, výjimkou je daň z příjmu fyzických osob, kde je základ snížen na 60 % a daň z příjmů právnických osob, kde je základ snížen o daň z příjmů právnických osob, v případě, že je poplatníkem sama obec [17].

Podle § 2 zákona o rozpočtovém určení se pod pojmem výnos rozumí část hrubého výnosu daně, která je zaevidována na splatnou daňovou povinnost.

Daňovým příjmem rozpočtů obcí je 30% z výnosu záloh na daň a samotné daně z příjmů fyzických osob, které mají na území dané obce bydliště a 100 % výnosu daně z nemovitých věcí, které se nachází na území dané obce [17].

Další skupinou příjmů veřejných rozpočtů jsou poplatky. Poplatky můžeme vymezit jak z právního hlediska, tak z hlediska ekonomického. V právních publikacích jsou poplatky považovány jako povinné platby, které se platí jako částečná úhrada nákladů, které jsou spojeny s činností státních orgánů, nebo za oprávnění poskytovaná poplatníkovi. Poplatky jsou tedy ekvivalentní platbou a jsou vybírány jednorázově, poplatníkovi za ně náleží protiplnění ze strany státu či jeho orgánů [2].

Z ekonomického hlediska je poplatek vymezen jako peněžní ekvivalent za služby poskytované veřejným sektorem. Poplatky musí splňovat určité znaky, a to obligatorní, neboli základní, těmi jsou:

- peněžitá plnění,
- zákonné,
- nenávratné,
- nedobrovolné,
- ekvivalentní,
- nesankční,
- spravované státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu,
- jsou veřejnými příjmy veřejných rozpočtů.

Dalšími znaky, které mohou poplatky mít, jsou znaky fakultativní, neboli ostatní, mezi tyto znaky patří účelovost, řádnost, pravidelnost a plánovanost. Poplatky mohou být vybírány pouze na základě zákona [2].

Obce mohou vybírat poplatky místní, do této skupiny patří např. poplatek ze psů, za lázeňský nebo rekreační pobyt, poplatek ze vstupného, poplatek z ubytovací kapacity, poplatek za užívání veřejného prostranství. Tyto místní poplatky mohou být vybírány pouze na základě obecní vyhlášky, ve které je stanovena výše poplatku a podmínky pro jejich vybírání. Tyto poplatky jsou účtovány na účet 606 – výnosy z místních poplatků [16].

Další skupinou poplatků jsou poplatky správní. Tyto poplatky jsou vybírány na základě zákona, obec zde má postavení osoby vykonávající státní správu. Do této skupiny můžeme zařadit například poplatky za vydaná povolení, osvědčení a rozhodnutí, poplatky za ověřování listin, poplatky za uzavření manželství a za vydávání dokladů. Správní poplatky jsou zaznamenávány na účtu 605 – Výnosy ze správních poplatků [16].

2. 8 Podnikání obce

Obec má mnoho možností, jak vykonávat ekonomickou činnost. Jednou z těchto možností je zřizovat různé typy organizací, k plnění svých úkolů, nejčastěji se jedná o příspěvkové organizace. Jde např. o obecní knihovnu, kino, městské muzeum.. Příspěvkové organizace jsou často zřizovány pro podnikatelskou činnost, u které se nepředpokládá dosažení zisku [16].

Další možností je, že obec založí subjekt, který je určen k provozování podnikatelské činnosti a jedná se o druh výdělečné činnosti, u které je předpoklad ekonomické samostatnosti. V tomto případě se jedná o obchodní korporace, nejčastěji společnost s ručením omezeným, nebo akciovou společnost. Může se jednat např. o technické služby, dopravní podnik, městské vodovody, provoz městského bazénu a podobně [16].

Třetí možností je, že obec může provozovat podnikatelskou činnost samostatně, popřípadě pomocí vlastní organizační složky [16].

Jakou formu obec použije, záleží především na třech kritériích. Mezi tato kritéria patří rozpočtové omezení, kvalita poskytované služby a náklady na danou službu [12].

2. 8. 1 Veřejné služby

Obec má právo poskytovat veřejné služby. Za veřejnou službu můžeme označit takový typ služeb, jejichž spotřebitelem je veřejnost. Jde o takové služby, které produkuje, či zabezpečuje orgán veřejné správy. Jejich cílem je uspokojování společenských potřeb.

Veřejné služby můžeme rozdělit podle toho, kdo je jejich poskytovatelem:

- veřejné služby poskytnuté na centrální úrovni např. bezpečnost, obrana,
- veřejné služby, poskytnuté na úrovni samospráv např. doprava, odvoz komunálního odpadu, atd.

Veřejné služby mohou být financovány ze státního rozpočtu, z rozpočtů krajů, či obcí, dále z poplatků občanů a dalších zdrojů.

Poskytování veřejných služeb lze řešit dvěma způsoby. Prvním způsobem je přístup nabízitelský, druhým přístup je jeho opakem, jde o přístup poptávkový.

Nabízitelský přístup je takový, ve kterém má určující úlohu poskytovatel veřejných služeb. Hlavním omezením tohoto přístupu je, že nebere zřetel na poptávku občanů po

veřejných službách. U tohoto systému hraje hlavní roli intuice veřejné správy jako poskytovatele veřejných služeb. Veřejný subjekt zde vystupuje v podstatě autonomně, bez ohledu na preference občanů rozhoduje o veřejných věcech.

Možnou cestou k nápravě tohoto nedostatku může být vytvoření poptávkového přístupu. Poptávkový systém, je orientován na potřeby občanů. Velkou roli zde hrají občané, kteří poptávají určité služby v určitém množství a kvalitě. O jaké služby mají občané zájem, se zjišťuje pomocí dotazovacích metod a technik. Pracovník úřadu provede vyhodnocení informací z dotazníku. Výstupem tohoto procesu je doporučení nejvhodnějšího způsobu, jak zabezpečit požadovanou veřejnou službu pro daný veřejný subjekt [13].

3 Uplatňování DPH u obcí

Záměrem této kapitoly je osvětlit aplikaci DPH u obcí. Základními prameny, upravujícími DPH, jsou zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) a směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006. Tato směrnice je v národních legislativách všech členských států závazná a členské státy mají povinnost aplikovat její znění, včetně novelizací, do své legislativy upravující DPH. Z této směrnice se vychází především při určení místa plnění u dodání zboží a poskytnutí služeb.

3.1 Základní principy DPH

DPH patří mezi nepřímé daně a je uplatňována ve všech zemích Evropské unie. V České republice se od 1. 1. 1993 stala základním prvkem daňové soustavy a je také nejvýnosnější daní státního rozpočtu, do této doby byla vybírána daň z obrátu. Od stejného roku je také postupně prováděna harmonizace DPH s předpisy Evropských unie [1].

Dopad DPH je především na konečného spotřebitele, a to nejenom na osobní spotřebu občanů, ale také na stát a subjekty a organizace, které jsou jím zřízeny, i v případě, že neprovozují ekonomickou činnost [6].

Princip DPH spočívá v tom, že plátce daně povinně uplatňuje daň na výstupu, za plnění jím uskutečněná, zároveň však má také nárok na odpočet daně na vstupu u plnění přijatých. Dochází tedy ke zdanění přidané hodnoty. Pokud v příslušném zdaňovacím období je daň na výstupu vyšší než odpočet daně, dochází ke vzniku vlastní daně. Naopak v případě, kdy je v daném zdaňovacím období vyšší nárok na odpočet daně než daň na výstupu, vzniká nadměrný odpočet [6].

3.2 Základní ustanovení

V této kapitole je vymezen předmět daně a vysvětleny vybrané základní pojmy důležité pro aplikaci DPH.

Předmět daně

Předmět DPH je upraven v § 2 ZDPH. Předmětem DPH je tedy podle tohoto zákona:

- úplatné dodání zboží, uskutečněné osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, v případě, že místo plnění je v tuzemsku,

- dále je za předmět daně považováno pořízení zboží z jiného členského státu (dále jen „JČS“) za úplatu, které bylo uskutečněno v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, popřípadě i právnickou osobou nepovinnou k dani,
- pořízení nového dopravního prostředku osobou nepovinnou k dani, v případě, že byl tento dopravní prostředek pořízen za úplatu z JČS,
- za předmět DPH je také považován dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Za předmět daně není považováno pořízení zboží z JČS, pokud by toto dodání bylo v tuzemsku od daně osvobozeno. Z předmětu daně je také vyňato pořízení zboží z JČS, v případě, že celková hodnota tohoto zboží bez daně nepřekročí v daném, ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce 326 000 Kč a zároveň je toto pořízení uskutečněno osobou povinnou k dani, která má sídlo v tuzemsku a není plátcem, osvobozenou osobou, osobou povinnou k dani, která uskutečňuje pouze osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně a právnickou osobou nepovinnou k dani.

Do částky 326 000 Kč, která je uvedena výše se nezahrnuje hodnota pořízeného nového dopravního prostředku a zboží, které podléhá spotřebním daním.

U obcí a jiných veřejnoprávních subjektů můžeme rozlišit dva typy činností. Činnosti veřejné správy, které nejsou prováděny za úplatu, a činnosti prováděné za úplatu, které mohou být zdanitelným plněním, nebo plněním osvobozeným bez nároku na odpočet daně. Za ekonomickou činnost obce je považováno také soustavné používání majetku, kde je účelem získání příjmů. Zdanitelným plněním u obcí může být například dodání vody nebo tepla, čištění odpadních vod, prodej dřeva z obecních lesů, poskytování stravovacích či ubytovacích služeb, prodej knih, informačních publikací, pohlednic a místních novin a hlášení v místním rozhlase [1].

Základní pojmy

Základní pojmy jsou upraveny v § 4 ZDPH.

Jedním ze základních pojmů je úplata. Za úplatu je považována jak peněžní částka, tak i nepeněžní hodnota plnění, která je poskytována v souvislosti s předmětem daně.

Částka daně, kterou uplatnil plátce za zdanitelné plnění, popřípadě z přijaté úplaty z tohoto plnění je označována jako daň na výstupu.

Rozdíl mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období je označována za nadměrný odpočet daně.

U obcí jsou důležitou položkou také dotace k ceně. Jde tedy o finanční prostředky přijaté ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávných celků, státních fondů, z grantů EU a dalších, v případě, že příjemce má stanovenou povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny. Za dotaci k ceně naopak nejsou považovány dotace k výsledku hospodaření a dotace na pořízení dlouhodobého hmotného majetku (dále jen „DHM“) a dlouhodobého nehmotného majetku (dále jen „DNM“).

Za zboží jsou podle ZDPH považovány hmotné věci, právo stavby, živá zvířata, lidské tělo, nebo jeho části, dále pak bankovky a mince, při jejich dodání výrobcem České národní banky, a také bankovky a mince pro sběratelské účely. Dále jsou za zboží považovány cenné papíry při jejich dodání výrobcem emitentovi v tuzemsku a také při jejich pořízení z JČS a jejich dovozu a vývozu.

Za nájem je považován také podnájem, pacht a podpacht. Pojem pacht a podpacht zavádí zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, tato problematika je upravena v § 2332– 2357. O pacht se jedná v případě, kdy se propachtovatel na základě pachtovní smlouvy zaváže pachtýři přenechat věc k dočasnému užívání, pachtýř se zároveň zavazuje propachtovateli platit pachtovné, popřípadě poměrnou část výnosu z dané věci.

Dalším důležitým pojmem je obrat, jeho překročení totiž vede k povinné registraci plátců DPH. Podle § 4a ZDPH se za obrat považuje souhrn úplat bez daně, a to i včetně dotace k ceně, které náleží osobě povinné k dani za uskutečněná plnění. Za tato plnění se považuje dodání zboží a poskytnutí služby, kdy je místo plnění stanoveno v tuzemsku, zároveň však musí jít o úplatu za zdanitelné plnění, plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo i plnění bez nároku na odpočet daně, pokud nejde o doplňkovou činnost, která je uskutečňována pouze příležitostně. Do obratu není zahrnována úplata z prodeje dlouhodobého majetku (dále jen „DM“).

Pokud jde o obrat osoby povinné k dani, která je společníkem společnosti, která uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně, pak se do jejího obratu zahrnuje obrat dosahovaný samostatně mimo společnost, a také obrat dosahovaný celou společností.

Svěřenský fond a organizační složka státu, která je účetní jednotkou, se podle ZDPH považuje za právnickou osobu.

Do obratu obcí se nezapočítávají místní poplatky ani správní poplatky, protože se jedná o úplaty, které byly přijaty v souvislosti s výkonem veřejné správy. Dále do obratu nevcházejí úplaty například za kulturní a sportovní činnosti, a to i v případě, že je obec provozuje v rámci své ekonomické činnosti, a to z důvodu, že tato plnění jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně [1].

3. 3 Daňové subjekty

Daňové subjekty jsou upraveny v § 5 – 6 ZDPH. Mezi daňové subjekty patří osoby povinné k dani, plátcí daně a identifikované osoby.

V souladu s § 5 ZDPH se za osobu povinnou k dani považuje FO, nebo PO, která uskutečňuje samostatně ekonomickou činnost. Osobou povinnou k dani se rozumí také PO, která zřízena za účelem podnikání nebyla, pokud uskutečňuje ekonomickou činnost.

Osobami, které nebyly zřízeny za účelem podnikání, se rozumí jak veřejnoprávní subjekty, tak i subjekty soukromoprávní. Do veřejnoprávních subjektů zahrnujeme především kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dále příspěvkové organizace zřízené státem, kraji, popřípadě obcemi, a také další subjekty, které byly zřízeny pomocí zvláštního předpisu. Tímto zvláštním předpisem se rozumí Předpis č. 250/2000 Sb. Zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů [1].

Jak je uvedeno výše, základem je uskutečňování ekonomické činnosti. Za ekonomickou činnost se podle § 5 ZDPH považuje soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby. Ekonomickou činností je také využívání hmotného majetku a nehmotného majetku, které vede k získání příjmů, pokud je tento majetek používán soustavně.

Stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho části a PO, které byly založeny nebo zřízeny zvláštním předpisem vykonávají pouze činnosti související s výkonem veřejné správy, pak nejsou považovány za osoby povinné k dani a nemohou se stát ani plátcí daně. Osobami povinnými k dani se stávají, jestliže dojde ke splnění některé z následujících podmínek:

- pokud při výkonu veřejné správy dochází k provádění činností, díky kterým by mohlo dojít k narušení hospodářské soutěže, osobou povinnou k dani se stávají ode dne, kdy

rozhodnutí příslušného orgánu nabude právní moci. Subjektem, který má oprávnění vydat takové rozhodnutí je Úřad na ochranu hospodářské soutěže.

- Vždy se tyto subjekty považují za osobu povinnou k dani v případě, že uskutečňují ekonomickou činnost, jde například o provoz divadla, kulturních středisek, krátkodobý nájem a další.
- Za osobu povinnou k dani jsou tyto subjekty považovány také v případě, že uskutečňují činnosti, které jsou uvedeny v příloze č. 1 ZDPH, může se jednat o dodání vody, plynu, tepla, chladu a elektřiny, telekomunikační služby, služby cestovních kanceláří a reklamních agentur, pořádání výstav a veletrhů a další [1].

V souladu s § 6 ZDPH je stanoveno, že plátcem se stává osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, pokud její obrat nanejvýš za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhl 1 000 000 Kč. Výjimkou z tohoto pravidla jsou osoby, které uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet.

Po překročení obratu se osoba povinná k dani stává plátcem od prvního dne druhého měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém k tomuto překročení došlo. Plátcem daně se může osoba povinná k dani stát také na základě dobrovolnosti.

Osoby povinné k dani, které jsou obcemi, se mohou stát plátcí z těchto důvodů:

- pokud došlo k překročení obratu,
- došlo k uzavření smlouvy o společnosti s plátcem daně,
- popřípadě na základě dobrovolnosti [1].

Poslední skupinou daňových subjektů jsou identifikované osoby. Identifikované osoby jsou upraveny v § 6g – 6l ZDPH. Identifikovanou osobou se může stát osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo také PO nepovinná k dani v případě, že v tuzemsku dochází k pořízování zboží z JČS, které je předmětem daně. Tyto osoby se stávají identifikovanými osobami ode dne, kdy přijaly zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, od osoby neusazené v tuzemsku, pokud jde o poskytnutí služby, dodání zboží s instalací nebo montáží, popřípadě dodání zboží soustavami nebo sítěmi. Osoba povinná k dani se stává identifikovanou osobou také v případě, kdy dochází k poskytnutí služby v JČS s místem

plnění v tomto JČS, výjimkou jsou pouze služby, které by v daném státě byly od daně osvobozeny.

V případě, že obec není plátcem daně, ale pořizuje zboží z JČS od osoby registrované k dani v JČS, pak sice nemá povinnost přiznat daň, avšak musí v průběhu kalendářního roku sledovat hodnotu tohoto pořizovaného zboží. Pokud dojde k překročení limitní částky 326 000 Kč, pak má obec povinnost registrovat se jako identifikovaná osoba. Obci pak vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň z pořízeného zboží, v hodnotě, o kterou toto zboží překročilo stanovený limit [12].

3. 4 Místo plnění

Správné určení místa plnění je ve vazbě na vymezení předmětu daně klíčové, protože povinnost přiznat a zaplatit daň, podle zákona o DPH platného v České republice, vzniká pouze u těch plnění, u kterých je místo plnění určeno jako tuzemsko. Pokud je místo plnění stanoveno mimo tuzemsko, je nutné postupovat podle předpisů, které jsou platné v dané zemi [6].

Předmětem daně jsou pouze taková dodání zboží a poskytnutí služeb, které mají místo plnění v tuzemsku, proto je velmi důležité správné stanovení místa plnění [5].

Místo plnění je upraveno v souladu s § 7 – 12 ZDPH.

Při dodání zboží, kdy nedochází k odesílání ani přepravě je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy je dodání uskutečňováno (jedná se především o nákup zboží v prodejnách). Pokud je zboží dále odesíláno nebo přepravováno osobou, pro kterou se dodání uskutečňuje, je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době zahájení přepravy. V případě, že odesílání nebo přeprava zboží začínají ve třetí zemi, je místem plnění členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží.

Pokud dochází k instalaci a montáži zboží, pak je místem plnění místo, kde je zboží instalováno nebo montováno. V případě nemovitých věcí a práva stavby je místem plnění místo, kde se nemovitá věc nachází, popřípadě, kde se nachází pozemek, který je právem stavby zatížen.

Místem plnění při dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu je místo, kde má osoba povinná k dani, která výše uvedené nakupuje provozovnu, které je toto zboží dodáváno.

Při zasílání zboží je místo plnění určeno jako místo, kde se zboží nachází po ukončení přepravy. Místo plnění při zasílání zboží může být určeno také jako místo, kde je zasílání zahájeno a to v případě:

- že zasílané zboží není předmětem spotřební daně a
- celková hodnota zboží bez daně zasílaného do JČS nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce částku 1 140 000 Kč, při odesílání z JČS do tuzemska, nebo částku stanovenou JČS, při zasílání z tuzemska do JČS.

Podle § 8 ZDPH se zasíláním zboží rozumí dodání zboží mezi členskými státy.

3. 4. 1 Některá pravidla pro stanovení místa plnění u služeb

Základní pravidlo určení místa plnění u služeb se odvíjí od toho, komu je služba poskytována. Tato problematika je upravena v souladu s § 9 ZDPH. Pokud je služba poskytována osobě povinné k dani, je místem plnění sídlo osoby, popřípadě provozovna, které je služba poskytována, pokud se liší od sídla osoby povinné k dani. Je – li však služba poskytována osobě nepovinné k dani, pak je místem plnění sídlo poskytovatele služby, místo plnění může být stanoveno jako místo, kde je umístěna provozovna, pomocí které je služba poskytována.

Při poskytnutí služeb, které se vztahují k nemovitým věcem, například služby znalce, ubytovací služby, stavební práce a další, je místem plnění podle § 10 ZDPH místo, kde se nemovitá věc nachází.

U přepravy osob je místo plnění stanoveno v souvislosti s § 10a ZDPH tam, kde daná přeprava probíhá.

U akcí v rámci kultury, sportu, umění, vědy, vzdělávání a zábavy, se za místo plnění považuje podle § 10b ZDPH místo konání dané akce, ale pouze v případě, že se jedná o službu související s oprávněním vstupu na tuto akci a služeb se vstupem souvisejících, dále pak jedná – li se o službu vztahující se k dané akci, pokud je tato služba poskytnuta osobě nepovinné k dani.

Při poskytování stravovacích služeb je místo plnění stanoveno v souladu s § 10c ZDPH tam, kde je služba skutečně poskytována. U stravovacích služeb, které jsou poskytovány ve vlaku, na palubě lodí nebo letadla během přepravy a na území Evropské unie, místem plnění

je místo, kde byla přeprava osob zahájena. Jedná – li se o zpáteční cestu, pak se přeprava posuzuje jako samostatná přeprava.

Určení místa plnění nájmu dopravního prostředku je v souladu s § 10d ZDPH. U poskytnutí nájmu dopravního prostředku, hraje významnou roli doba, na kterou je tato služba poskytována. Jedná – li se o krátkodobý nájem, je místem plnění místo, kde osoba, které je služba poskytována skutečně dopravní prostředek přebírá. O krátkodobý nájem se jedná, pokud je dopravní prostředek pronajat na dobu nepřesahující 30 dnů, u lodí 90 dnů.

V případě dlouhodobého pronájmu se místo plnění stanovuje podle toho, kde je dopravní prostředek skutečně používán, tzn., že pokud je dopravní prostředek pronajat v tuzemsku, ale je používán ve třetí zemi, pak se místo plnění přesouvá do třetí země a naopak, takto se postupuje u osob nepovinných k dani.

Co se týče přepravy zboží pro osobu nepovinnou k dani, je místem plnění v souladu s § 10c ZDPH místo, kde se daný úsek přepravy uskutečňuje. Jedná – li se o přepravu mezi členskými státy, pak je místo plnění dáno tím, kde přeprava začíná.

Místo plnění při pořízení zboží z JČS je stanoveno v § 11 ZDPH. Pokud je zboží pořízeno z JČS, pak se místo plnění určí, podle toho, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli.

Místo plnění u dovozu zboží je upraveno § 12 ZDPH, který stanoví, že místo plnění při dovozu zboží je v členském státě, na jehož území se zboží nachází v době, kdy překonává hranice EU. Pokud je však na zboží použit status svobodného pásma, nebo svobodného skladu, popřípadě, je – li zboží propuštěno do celního režimu uskladnění v celním skladu, aktivního zušlechťovacího styku v podmíněném systému, nebo status vnějšího tranzitu, je místem plnění při dovozu zboží členský stát, na jehož území se přestanou na dané zboží vztahovat uplatněná celní opatření.

Co se týče územních samosprávných celků (dále jen „ÚSC“) ty se v praxi dostávají častěji do situací, kdy služby přijímají, než aby je poskytovaly. Pokud jsou splněny zákonem stanovené podmínky, má příjemce služby povinnost přiznat daň na výstupu, tato povinnost je zároveň spojena i s nárokem na odpočet daně. Pokud je služba poskytována osobou registrovanou k dani v EU, popřípadě zahraniční osobou povinnou k dani, může dojít až k vynulování daňové povinnosti. U ÚSC, jsou však častější případy, kdy povinnost přiznat DPH na výstupu vznikne stejně jako běžnému plátcí – podnikateli, nevznikne však nárok na

odpočet daně, z toho důvodu, že nakoupená služba je použita pro uskutečnění plnění, které jsou od daně osvobozeny, avšak bez nároku na odpočet daně, nebo při vykonávání veřejné správy [12].

3. 5 Vymezení plnění

V této kapitole jsou vymezena plnění, která jsou zdanitelná. Jde především o dodání zboží, poskytnutí služby, pořízení zboží z JČS a dovoz zboží.

3. 5. 1 Dodání zboží

Dodání zboží se podle § 13 ZDPH rozumí jako převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník. Pokud jde o dodání zboží do JČS, musí být zboží skutečně do JČS odesláno nebo přepraveno. Za dodání zboží se pokládá například:

- převedení vlastnického práva k majetku a to za úplatu, může být provedeno také na základě rozhodnutí státního orgánu,
- pokud komisionář dodává zboží na základě komisionářské smlouvy, popřípadě smlouvy podobného typu,
- užívání HM k takovým účelům, které nesouvisejí s ekonomickou činností plátce,
- dodáním zboží jsou také vypořádací podíly a likvidační zůstatky, vyplácené v nepeněžitě podobě ve HM,
- dále také nepeněžitý vklad společníka do obchodní korporace v podobě HM, pokud u tohoto majetku byl dříve uplatněn vkladatelem odpočet daně.

Dodáním zboží za úplatu je také považováno přesunutí obchodního majetku plátcem do JČS.

Podle ZDPH za dodání zboží není považováno pozbytí obchodního závodu, jednalo-li se o HM, poskytnutí majetku v nepeněžitě podobě ve HM jako vypořádání, či náhrady, podle zvláštního právního předpisu. Dále pak poskytování dárek, ke kterému dochází v rámci ekonomické činnosti, pouze však v případě, že jeho pořizovací cena bez daně nepřesáhla 500 Kč, a také bezúplatné poskytnutí vzorků v rámci ekonomické činnosti a další.

U obcí dochází k dodání zboží především z důvodu prodeje majetku obce. Obce mají k dispozici velké množství majetku, který může být užíván buď k výkonu veřejné správy, nebo k vlastní činnosti, či ekonomické činnosti. Prodej majetku je tedy velmi častou situací,

kteřá není nijak neobvyklá, předmětem daně se daný majetek stává v případě, jsou – li splněny základní podmínky, a to prodej za úplatu, osobou povinnou k dani, v rámci jejích ekonomických činností a místo plnění je stanoveno v tuzemsku. Posouzení, zda se opravdu jedná o předmět daně, je základním problémem při uplatňování DPH u obcí v praxi. Jedná – li se o majetek, který byl obcí pořízen, aby sloužil k výkonu veřejné správy a nebyl ani z části využíván pro ekonomické účely obce, pak tento majetek nebude předmětem daně. U této problematiky je také velice důležité správně stanovit, zda obec vystupuje v pozici osoby povinné k dani nebo jako osoba nepovinná k dani. Nesprávné určení může mít za následek neodvedení DPH a případné následné sankce od správce daně při daňové kontrole. Daňová kontrola je upravena v § 85 - 88 daňového řádu (dále jen „DŘ“) [16].

Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti a tvrzení daňového subjektu. Daňovou kontrolu je nutné zahájit protokolem. Daňová kontrola se provádí u daňového subjektu, nebo na místě, které je pro kontrolu nejvhodnější. Daňový subjekt musí správci daně umožnit zahájení a provedení daňové kontroly. Daňový subjekt má právo být přítomen na jednání se svými zaměstnanci, nebo osobami, které vykonávají jeho činnosti. Má také právo předkládat důkazní prostředky a vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně[4].

Sankce jsou stanoveny v souladu s § 143 DŘ. Na základě daňové kontroly může dojít k doměření z moci úřední. Daňový subjekt poté obdrží dodatečný platební výměr. Musí pak doplatit doměřenou daň a penále. Výše penále je stanovena v ustanovení § 251 DŘ. Další sankcí je úrok z prodlení v souladu s § 252 DŘ. Daňový subjekt má právo na odvolání proti tomuto platebnímu výměru podle Dílu 2 Odvolací řízení DŘ.

3. 5. 2 Poskytnutí služby

Poskytnutými službami se zabývá § 14 ZDPH. Ve kterém je stanoveno, že jsou to všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží. Za poskytnutí služby je považováno také pozbytí nehmotné věci, přenechání zboží k užití jinému, vznik a zánik věcného břemene a zavázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo určité jednání strpět.

Toto ustanovení se vztahuje také na poskytnuté služby za úplatu a to i na základě rozhodnutí státního orgánu a poskytnutí služby prostřednictvím komisionáře na základě komisionářské nebo obdobné smlouvy.

Za poskytnutí služby za úplatu je také považováno:

- poskytnutí služeb pro účely, které nesouvisí s ekonomickou činností plátce,

- vydání vypořádacího podílu na obchodní korporaci, popřípadě podílu na likvidačním zůstatku, který má nepeněžitou podobu a zároveň se jedná o nehmotný majetek, u kterého byl uplatněn nárok na odpočet daně,
- nepeněžitý vklad nehmotného majetku do obchodní korporace, v případě, že u něj vkladatel při nabytí uplatnil odpočet daně.

Za poskytnutí služby se naopak nepovažuje například pozbytí obchodního závodu, vydání nebo poskytnutí majetku v nepeněžitě podobě v nehmotném majetku, dále také poskytnutí služby, jakožto náhrady nebo vypořádání podle zvláštního právního předpisu a postoupení vlastní pohledávky vzniklé plátcí.

Poskytování služeb není u obcí nijak zvláštní záležitostí. Odběrateli těchto služeb jsou většinou obyvatelé obce. Často dochází k poskytování služeb osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.

3. 5. 3 Pořízení zboží z jiného členského státu

Tato problematika je upravena v § 16 ZDPH.

Takovým to pořízením zboží je chápáno získání práva nakládat se zbožím získaným od osoby registrované k dani v JČS, která není osvobozena od daně, jako vlastník, pokud je toto zboží odesíláno či přepravováno z JČS do tuzemska a místo plnění je stanoveno podle § 11 ZDPH.

Za pořízení zboží z JČS se nepovažuje dodání zboží s instalací nebo montáží, dodání zboží soustavami nebo sítěmi, zasílání zboží a nabytí vratného obalu za úplatu.

Pořízením zboží z JČS za úplatu se také pokládá např.:

- pokud plátce přemístí zboží pro účely uskutečňování ekonomických činností v tuzemsku, je-li toto zboží odesláno nebo přepraveno z JČS do tuzemska a toto zboží bylo v JČS vyrobeno, nakoupeno nebo dovezeno ze třetí země,
- plátce přemístil zboží z JČS do tuzemska, které bylo odesláno nebo přepraveno ze třetí země.

Obce příliš často s JČS neobchodují, může však nastat situace, kdy obec například pořizuje nový dopravní prostředek, popřípadě nějaké jiné vybavení, které by bylo nevýhodné pořizovat na tuzemském trhu.

3. 5. 4 Dovoz zboží

Co je dovozem zboží, je stanoveno v § 20 ZDPH.

Dovozem zboží je podle tohoto zákona vstup zboží z třetí země na území Evropské unie (dále jen „EU“).

Dovozem je také vrácení zboží, které bylo umístěno ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu, nacházejícím se v tuzemsku, zpět do tuzemska.

Jestliže pořízování zboží z JČS bylo ojedinělé, tak dovoz zboží se u obcí nevyskytuje téměř vůbec. V případě, že by k dovozu zboží došlo, pak je toto zboží předmětem české daně, s výjimkou zboží, které je osvobozeno v souladu s § 71 ZDPH.

3. 6 Uskutečnění plnění a povinnost přiznat a zaplatit daň

Datum uskutečnění plnění je spjato buď s povinností plátce přiznat daň, jedná – li se o zdanitelné plnění, nebo s povinností přiznat plnění, pokud se jedná o osvobozené plnění [12].

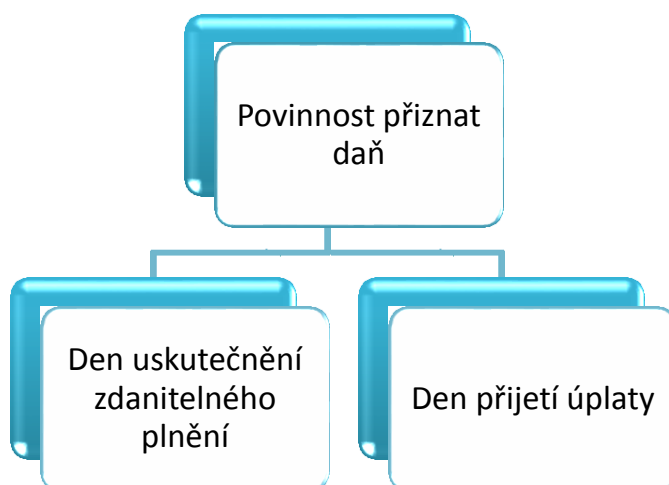
Určením kdy došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a kdy nastává povinnost přiznat a zaplatit daň se zabývá § 21 – 25 ZDPH.

Povinnost přiznat a zaplatit daň je základní povinností každého plátce daně, z toho vyplývá, že se týká také ÚSC [12].

Aby byla v daňovém přiznání správně uplatněna daň, pak hraje důležitou roli stanovení okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat[16].

Podle § 21 ZDPH má plátce povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu, který z těchto dní nastane dříve. Daň je pak uvedena plátcem v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost daň přiznat.

Obr. 3. 1 Povinnost přiznat daň



Zdroj: ZDPH, zpracování vlastní.

Co se týče přijetí úplaty, musí se jednat o úplatu za zdanitelné plnění. V případě, že je přijatá úplata za osvobozené plnění, nebo plnění, které není předmětem daně, pak povinnost přiznat daň z této úplaty nevznikne [16].

Při dodání zboží se podle ZDPH zdanitelné plnění považuje za uskutečněné:

- dnem dodání, při prodeji na základě kupní smlouvy,
- dnem převzetí v ostatních případech,
- dnem příklepu vydražení v dražbě,
- dnem přenechání zboží k užívání.

Pokud je dodávána nemovitá věc, pak je toto zdanitelné plnění uskutečněno dnem předání dané nemovité věci nabyvateli do užívání, popřípadě dnem doručení vyznamení, kde je uveden den zápisu změny vlastnického práva, podle toho, který den nastane dříve.

Zdanitelné plnění se při poskytnutí služby považuje za uskutečněné dnem, kdy byla služba poskytnuta, popřípadě dnem vystavení daňového dokladu, a to tím dnem, který nastane dříve, nebo smluvně ujednaným dnem, ke kterému dochází k pozbytí hmotné věci, nebo přenechání zboží k užití jinému. V případě, že je sjednán způsob stanovení úplaty, ale není známa její výše, pak se plnění považuje za uskutečněné dnem přijetí úplaty.

V dalších případech je zdanitelné plnění pokládáno za uskutečněné např.:

- dnem, kdy bylo převzato dílo, nebo jeho dílčí část, podle smlouvy o dílo,
- dnem odečtu z měřicího zařízení, dnem zjištění skutečné spotřeby při dodání tepla, chladu, elektřiny, plynu, vody, telekomunikační služby a další,
- dnem použití majetku, popřípadě využití služby při použití hmotného majetku, v případě, že nesouvisí s ekonomickou činností,
- dnem, kterým dochází k pozbytí vlastnického práva k nepeněžitému vkladu.

V případě zdanitelného plnění, které je uskutečňováno prostřednictvím prodejních automatů, se považuje zdanitelné plnění uskutečněné dnem vyjmutí peněz z automatu, nebo je jiným způsobem zjištěna výše obratu.

Jedná – li se o opakující se zdanitelné plnění, považuje se za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období. Z toho vyplývá, že nejpozději k poslednímu dni zdaňovacího období musí být vypořádána všechna opakovaná plnění, která byla v tomto období realizována [6].

Podle ZDPH se tímto opakovaným plněním rozumí uskutečňování zdanitelných plnění v předem sjednaných lhůtách během zdaňovacího období. Může se jednat o plnění se zbožím stejného druhu, které je navzájem zastupitelné nebo službu stejné povahy.

Při stanovení dne uskutečnění zdanitelného plnění a povinnosti přiznat daň u dodání zboží do JČS se postupuje obdobně. Plátce má povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, popřípadě ke dni přijetí úplaty, podle toho, který z těchto dnů nastane dříve.

V případě dodání zboží do JČS, které je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, má plátce povinnost přiznat uskutečnění tohoto dodání k 15. dni v měsíci, který následuje po měsíci, ve kterém bylo toto zboží odesláno nebo přepraveno do JČS. Byl – li však daňový doklad vystaven před výše uvedeným dnem, pak povinnost přiznat plnění vzniká plátcí ke dni vystavení daňového dokladu.

Uskutečnění plnění a povinností přiznat a zaplatit daň při dovozu zboží je stanoveno v souladu s § 23 ZDPH. Plnění je uskutečněno a povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu vzniká např.:

- propuštěním zboží do celního režimu volný oběh, nebo režimu aktivního zušlechťovacího styku v systému navrácení,
- propuštěním zboží do režimu dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla,
- porušením podmínek, které vyplývají z dočasně uskladněného zboží,
- odnětím zboží z celního dohledu.

Pokud je poskytnuta služba osobou neusazenou v tuzemsku, pak je toto plnění považováno za uskutečněné, ke dni uskutečnění, nebo ke dni přijetí úplaty, podle toho, který z těchto dnů nastane dříve.

Co se týče poskytnutí služeb, u kterých je místo plnění stanoveno mimo tuzemsko, pak je plnění uskutečněno dnem poskytnutí služby, nebo dnem přijetí úplaty, a to k tomu, který nastane dříve. Povinnost přiznat plnění pak má buď plátce daně, nebo identifikovaná osoba při poskytnutí služby s místem plnění v JČS.

Při pořízení zboží z JČS podle § 25 ZDPH s místem plnění v tuzemsku má povinnost přiznat daň buď plátce, nebo identifikovaná osoba a to k 15. dni v měsíci, který následuje po měsíci, ve kterém bylo toto zboží pořízeno. V případě, že došlo k vystavení dokladu před tímto dnem, pak je povinnost přiznat daň k datu vystavení dokladu.

Povinnost přiznat uskutečnění plnění vzniká i v případě, jedná – li se o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, a to ke dni jeho uskutečnění nebo přijetí úplaty, podle toho, který z těchto dnů nastane dříve. Plátce má povinnost uvádět údaje o přijatých úplatách vztahujících se k osvobozeným plněním do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém k přijetí této úplaty došlo [12].

3. 7 Daňové doklady

Z pohledu DPH patří mezi nejdůležitější dokumenty daňové doklady. Daňové doklady jsou nutné nejen k prokázání nároku na odpočet daně na vstupu, ale jsou důležité také pro plátce, který daně plnění uskutečnil. Povinnost uchovávat daňové doklady mají všichni plátcí bez výjimky, tedy i obce [12].

Oblast daňových dokladů je v souladu s § 29 – 35 ZDPH.

V zákoně jsou vymezena pravidla pro vystavování daňových dokladů. Základním pravidlem je, že vystavování dokladů při dodání zboží nebo poskytnutí služby se řídí pravidly členského státu, ve kterém je místo plnění. Je – li místo plnění ve třetí zemi, pak jsou pravidla určena podle členského státu, kde má osoba povinná k dani, která dané plnění uskutečnila sídlo nebo provozovnu v případě, že je toto plnění jejím prostřednictvím poskytnuto.

Plátce v tuzemsku má povinnost vystavit daňový doklad v případě:

- dodání zboží nebo poskytnutí služby osobě povinné k dani nebo PO nepovinné k dani, výjimkou jsou osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně,
- zasílání zboží do tuzemska, s místem plnění v tuzemsku,
- dodání zboží do JČS, na které se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně,
- při poskytnutí služby nebo dodání zboží s instalací nebo montáží osobou povinnou k dani, v případě, že je místo plnění stanovena ve třetí zemi.

Zákon stanovuje lhůtu, do které musí být daňový doklad vystaven a to do 15 dnů ode dne, kdy vznikla povinnost daň přiznat, nebo přiznat uskutečnění plnění.

Plátce má povinnost vystavit daňový doklad do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém:

- došlo k uskutečnění dodání zboží do JČS, které není osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně,
- byla poskytnuta služba, dodání zboží s instalací nebo montáží, dodání zboží soustavami nebo sítěmi, pro osobu povinnou k dani, nebo pro PO nepovinnou k dani, v případě, že je místo plnění stanoveno v JČS, popřípadě třetí země.

Osoba povinná k dani má také možnost vystavením dokladu pověřit na základě písemného zmocnění osobu, pro kterou se plnění uskutečňuje, nebo třetí osobu. V případě, že je toto zmocnění uděleno elektronicky je vyžadováno podepsání uznávaným elektronickým podpisem.

Náležitosti daňového dokladu jsou upraveny v § 29 ZDPH. V daňovém dokladu musí být označení osoby (obchodní firma nebo jméno, dodatek ke jménu, sídlo), která plnění

uskutečnila, její daňové identifikační číslo (dále jen „DIČ“), označení osoby, pro kterou bylo dané plnění uskutečněno a její DIČ, dále evidenční číslo dokladu, rozsah a předmět plnění, den vystavení daňového dokladu a den uskutečnění plnění, popřípadě přijetí úplaty, jednotkovou cenu bez daně a slevu, základ daně (dále jen „ZD“) a výši daně, která je uvedena v české měně. V případě, že je plnění osvobozeno, pak musí daňový doklad obsahovat také odkaz na příslušnou normu. Pokud je vystavením dokladu pověřena osoba, pro kterou je plnění uskutečněno, musí být uvedeno „vystaveno zákazníkem“. V případě, že přiznat daň má osoba, pro kterou bylo plnění uskutečněno, musí být v daňovém dokladu uvedeno, že daň odvede zákazník.

ZDPH dává možnost vystavit zjednodušený daňový doklad v případě, že celková částka za plnění na daňovém dokladu nepřevyšuje 10 000 Kč. Tento zjednodušený daňový doklad nelze vystavit ve všech případech, například jde – li o dodání zboží do JČS, které je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, dále zaslání zboží do tuzemska s místem plnění v tuzemsku. Tento doklad také nemůže být vystaven, v případě, že povinnost přiznat daň má osoba, pro kterou je plnění uskutečněno a při prodeji zboží, které je předmětem spotřební daně z tabákových výrobků.

Jak už napovídá název, jsou vypuštěny některé z povinných náležitostí. Zjednodušený daňový doklad tedy nemusí obsahovat informace jako je označení osoby, pro kterou je plnění uskutečněno, ani její DIČ, nemusí být uvedena ani jednotková cena bez daně a sleva, ZD, ani výše daně.

Není – li vyjádřena výše daně, musí doklad obsahovat částku, kterou osoba za plnění získala, nebo má získat za uskutečněné plnění celkem.

Existují také zvláštní doklady, které jsou upraveny v § 31 a 32 ZDPH. Mezi tyto zvláštní doklady patří splátkový kalendář, platební kalendář, souhrnný daňový doklad, doklad o použití a potvrzení při dražbě a prodeji mimo dražbu.

Daňovými doklady při dovozu a vývozu zboží se zabývá § 33 ZDPH. Daňovým dokladem při dovozu zboží je rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu, ve kterém vzniká povinnost přiznat nebo zaplatit daň, popřípadě jiné rozhodnutí, kde je vyměřena daň celním úřadem, pokud došlo k zaplacení daně. U vývozu zboží je to obdobné a za daňový doklad je pokládáno rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží do třetí země, kterým celní úřad

potvrzuje výstup zboží z území EU, nebo rozhodnutí celního úřadu o umístění zboží do svobodného pásma, popřípadě svobodného skladu v tuzemsku.

U všech daňových dokladů musí být od jeho vystavení až do konce stanovené doby pro jeho uchování zajištěna věrohodnost původu dokladu, neporušenost obsahu a čitelnost.

Uchovávání dokladů je upraveno § 35 ZDPH. Co se uchovávání týče, je za něj odpovědný uchovatel, tzn. osoba povinná k dani, která daný doklad vystavila případně, jejímž jménem byl vystaven, v případě, že jde o doklady za uskutečněná zdanitelná plnění. Za uchování je také odpovědná osoba, která má sídlo či provozovnu v tuzemsku, která je plátcem nebo identifikovanou osobou, jedná – li se o doklady za veškerá plnění přijatá v souvislosti se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku.

Doba pro uchování daňových dokladů je 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém došlo k uskutečnění plnění.

Pokud má uchovatel sídlo či provozovnu v tuzemsku, má povinnost uchovávat doklady v tuzemsku, toto pravidlo nemusí být splněno v případě, že je umožněn dálkový přístup, který je nepřetržitý. Pokud uchovatel se sídlem v tuzemsku chce uchovávat své doklady v jiném státě, musí tuto skutečnost předem oznámit správci daně.

Na žádost správce daně má také uchovatel povinnost zajistit český překlad daňového dokladu, který byl vystaven v jiném jazyce.

Daňové doklady lze převést na elektronickou podobu, je – li doklad v podobě listinné a naopak. V případě elektronických dokumentů musí být také elektronicky uchovaná data, která zajistí věrohodnost daného dokladu a jejich neporušenost.

Uchování dokladů v elektronické podobě přináší řadu výhod a to nejenom u obcí, ale také u podnikatelů. Doklady v elektronické podobě vedou ke snížení nákladů především na archivaci, zatímco v listinné podobě se může jednat o desítky šanonů, pak v elektronické podobě mohou být doklady uloženy na několika CD. Doklady v elektronické podobě je také jednoduché zálohovat a pojistit se tak proti zničení, či odcizení. Další výhody elektronických dokumentů plynou především z výhod samotného elektronického podpisu, který musí být elektronický doklad obsahovat. Jedná se například o nemožnost zfalšovat elektronický podpis a o jeho snadnou ověřitelnost [19].

3.8 Základ daně

V souladu s § 36 ZDPH je ZD vše co za úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněná zdanitelná plnění, včetně částky spotřební daně. Pokud byla úplata přijata před uskutečněním zdanitelného plnění, pak je ZD částka přijaté úplaty, která byla snížena o daň.

Do ZD se započítávají také jiné daně, poplatky a další peněžitá plnění, dotace k ceně, vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je plnění poskytnuto, materiál přímo související s poskytnutím služby a u stavebních prací také materiál, stroje a zařízení, které se do stavby zabudují.

Pokud byla ke dni uskutečnění zdanitelného plnění poskytnuta sleva, pak se o tuto slevu sníží ZD.

Daň se vypočítá v souladu s § 37 ZDPH. Pokud je znám ZD, pak používáme metodu zdola. Výpočet zobrazuje vzorec (3.1).

$$Daň = ZD \cdot sazba\ daně \quad (3.1.)$$

Výsledná částka se zaokrouhlí matematicky. Výpočet celkové částky zobrazuje vzorec (3.2).

$$Cena\ s\ daní = ZD + Daň \quad (3.2.)$$

Daň je rovněž možné vypočítat z úplaty, za zdanitelná plnění, která v sobě již částku daně obsahuje, k tomuto účelu se používá koeficient (K), jehož výpočet zobrazuje vzorec (3.3). Daň se vypočte jako součin celkové částky a koeficientu. Tento výpočet je označován jako metoda shora. Vypočtený koeficient se zaokrouhluje na 4 desetinná místa. Cena bez daně se pak v tomto případě vypočte jako rozdíl celkové částky a vypočtené daně.

$$K = \frac{sazba\ daně}{100 + sazba\ daně} \quad (3.3.)$$

Stejný postup výpočtu se použije i pro stanovení ZD a výše daně při poskytnutí služby osobou neusazenou v tuzemsku a pořízení zboží z JČS.

Při výpočtu ZD a daně při dovozu zboží se postupuje podle § 38 ZDPH. ZD je tedy součet základu pro vyměření cla, a to včetně cla, dávek a poplatků souvisejících s dovozem a vedlejších výdajů, které vznikly do prvního místa určení na území EU.

3. 8. 1 Oprava základu daně

Plátce má podle § 42 ZDPH povinnost upravit ZD a výši daně v případě zrušení nebo vrácení celého zdanitelného plnění, popřípadě jeho části, při změně ZD, ke které dojde po dni uskutečnění zdanitelného plnění, při vrácení spotřební daně, dále v případě, že nedojde k dodání zboží a v případě vrácení úplaty z důvodu, že se zdanitelné plnění neuskutečnilo.

Pokud dojde k opravě ZD a výše daně, pak je plátce povinen do 15 dnů od zjištění skutečností rozhodných pro stanovení těchto úprav vystavit opravný daňový doklad. Pokud dochází k opravám, používáme daňovou sazbu platnou v době povinnosti přiznat daň u původního zdanitelného plnění.

Opravy nelze provést po uplynutí lhůty 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém došlo k uskutečnění zdanitelného plnění.

V případě dovozu a vývozu zboží, kdy daň vyměřuje celní úřad a došlo k nesprávnému vyměření, pak plátce tuto skutečnost oznámí danému celnímu úřadu, který tuto daň vyměřil.

Pokud dochází k opravám ZD a výše daně, pak musí být vystaven opravný daňový doklad. Opravnými daňovými doklady se zabývá § 45 ZDPH a mají obdobné náležitosti jako běžné daňové doklady, musí navíc však obsahovat:

- evidenční číslo původního dokladu a evidenční číslo opravného dokladu,
- důvod opravy,
- rozdíl mezi opraveným a původním ZD,
- rozdíl mezi opravenou a původní daní,
- rozdíl mezi opravenou a původní celkovou částkou.

3. 9 Sazby daně

Sazby daně jsou stanoveny v souladu s § 47 – 49 ZDPH.

V současné době jsou v české legislativě uplatňovány tři daňové sazby. Základní sazba daně ve výši 21 %, první snížená sazba ve výši 15 % a druhá snížená sazba ve výši 10 %.

První snížená sazba u zboží se uplatní například u dodání tepla a chladu, potravin včetně nápojů, výjimkou jsou nápoje alkoholické, krmiva pro zvířata, farmaceutické výrobky, knihy, noviny, zdravotnické prostředky.

Dále je první snížená sazba uplatňována u služeb, jako jsou opravy zdravotnických prostředků, invalidních vozíků, úprava a rozvod vody prostřednictvím sítí, sběr a přeprava komunálního odpadu, likvidace komunálního odpadu, pozemní hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel, poskytnutí oprávnění vstupu na filmová představení, služby spisovatelů, skladatelů a dalších umělců, poskytnutí oprávnění vstupu do muzeí a na sportovní události, služby posiloven a fitcenter a další.

Druhá snížená sazba se použije u kojenecké výživy a potravin pro malé děti, slad, škroby, pšeničný lepek a směsi těchto výrobků, mlýnské výrobky a připravené směsi k přípravě potravin pro osoby s alergií na lepek, očkovací látky, léky, knihy pro děti a další.

Úplný výčet zboží a služeb spadajících do snížených sazeb je vymezen v ZDPH v přílohách 3 a 3a. U všech ostatních zdanitelných plnění se uplatní základní sazba daně ve výši 21 %.

U obcí se mohou vyskytovat různá plnění, některá z těchto plnění a sazby, které se u nich použijí, zobrazuje Tab. 3.1.

Tab. 3. 1 Vybraná plnění obce a jejich sazby

Plnění	Sazba
Prodej výrobků	21%
Poskytování služeb	21%
Nájem majetku	21%
Nájem jednotek	osvobozeno
Prodej palivového dříví	15%
Prodej knih	10%
Sběr komunálního odpadu	15%
Pohřební služby	15%
Reklamní služby v rozhlasu	21%
nájem jednotek plátců	21%
Prodej pohlednic	21%
Vzdělávací služby	Osvobozeno
Zřízení věcného břemene	21%

Zdroj: ZDPH, zpracování vlastní.

3. 10 Osvobozená plnění

Rozlišuje dva typy osvobozeného plnění, a to:

- osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, tato plnění jsou vymezena v § 51 ZDPH a
- osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně v souladu s § 63 ZDPH.

Nárok na odpočet daně na vstupu mohou uplatňovat v souladu s § 72 ZDPH všichni plátcí a tedy i ÚSC. Obecným pravidlem je, že plátce, který přijal zdanitelná plnění a používá je, pro uskuteční svých ekonomických činností, má nárok na odpočet daně [12].

3. 10. 1 Osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně

Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně znamená, že plátce je osvobozen od povinnosti přiznat daň na výstupu, ale zároveň přichází také o nárok na odpočet daně na vstupu [1].

Většina plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně, byla u většiny členských států osvobozena již před zavedením jednotného systému DPH, z důvodu, že jejich poskytování a zpřístupnění co nejširšímu okruhu spotřebitelů je ve veřejném zájmu. Většina osvobozených plnění se vztahuje k veřejnoprávním subjektům, mohou však být osvobozeny i jiné neziskové subjekty, musí však splnit další podmínky [8].

Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně jsou vymezeny v § 51 ZDPH. Jedná se o následující plnění:

- základní poštovní služby a dodání poštovních známek,
- rozhlasové a televizní vysílání,
- finanční činnosti,
- pojišťovací činnosti,
- dodání nemovité věci,
- výchova a vzdělávání,
- zdravotní služby a dodání zdravotního zboží,
- sociální pomoc,

- provozování loterií a jiných podobných her,
- dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u kterého plátce nemá nárok na odpočet daně,
- ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (z pohledu obcí např. kulturní služby).

U těchto plnění vznik povinnosti přiznat uskutečnění tohoto plnění vzniká ke dni uskutečnění, nebo ke dni přijetí úplaty. Plátce má povinnost tato plnění uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém tato povinnost vznikla.

Základní poštovní služby

Základní poštovní služby a dodání poštovních známek je upraveno § 52 ZDPH. Základní poštovní službou je chápána poštovní služba podle zákona upravujícího poštovní služby, která je poskytována držitelem poštovní licence. Těmito službami se rozumí dodání a vrácení poštovní zásilky a poštovní poukazy. Za dodání poštovních známek je považováno dodání takových poštovních známek, které mohou být použity v rámci poštovních služeb v tuzemsku, popřípadě dalších cenin, kdy částka za jejich dodání nepřevyší nominální hodnotu, nebo částku podle poštovních ceníků.

V případě, že obec není držitelem poštovní licence a dochází k dodání zboží včetně poštovního, je nutné toto poštovní zahrnout do ZD zboží nebo služby. Použije se základní sazba daně v souladu s § 47 ZDPH.

Rozhlasové a televizní vysílání

Rozhlasovým a televizním vysíláním, jakožto plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně se zabývá § 53 ZDPH. Za osvobozené plnění se považuje vysílání rozhlasové či televizní, které provádí provozovatel vysílání ze zákona.

Výjimkou je vysílání reklam, teleshoppingu a sponzorovaných pořadů, které není osvobozeno ani v případě provádění – li jej provozovatel ze zákona. V případě obcí se může jednat o reklamu v obecním rozhlasu, která je zdanitelným plněním [1].

Finanční činnosti

Finanční činnosti jsou vymezeny v § 54 ZDPH. Jako finanční činnosti je chápán například:

- převod cenných papírů (dále jen „CP“), zaknihovaných CP a podílů v obchodních korporacích,
- přijímání vkladů od veřejnosti,
- poskytování úvěrů a peněžních zápůjček,
- platební styk a zúčtování,
- směnářská činnost,
- obchodování s investičními nástroji na vlastní účet pro jiného,
- úplatné postoupení pohledávky postoupené jiným subjektem, nevztahuje se na faktoring a vymáhání dluhů,
- vybírání rozhlasových nebo televizních poplatků,
- výplata dávek důchodového pojištění nebo vybírání opakujících se plateb obyvatelstva.

Finanční činnosti mají také vazbu na zákon o bankách a zákon o CP [1].

Obce tyto služby prakticky vůbec neposkytují.

Penzijní a pojišťovací činnosti

Penzijní činnosti jsou upraveny § 54a ZDPH. Do této oblasti spadá poskytování důchodového spoření, poskytování doplňkového penzijního spoření, penzijního připojištění a zprostředkování důchodového spoření.

O pojišťovacích činnostech pojednává § 55 ZDPH. Za tyto činnosti je pokládáno poskytování pojištění a zajištění a služby s pojištěním nebo zajištěním poskytované osobami, které zprostředkovávají pojištění, popřípadě zajištění.

U penzijních a pojišťovacích činností je situace obdobná jako u finančních činností a obce je neposkytují.

Dodání nemovité věci a nájem nemovité věci

Problematika dodání nemovité věci a nájmu nemovité věci je upravena v souladu s § 56 ZDPH. Od daně je osvobozeno dodání pozemku, který netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a zároveň není stavebním pozemkem.

Dodání nemovité věci je podle ZDPH osvobozeno v případě, že uběhla lhůta 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu, popřípadě kolaudačního souhlasu, po podstatné změně dokončené stavby, jednotky, nebo inženýrské sítě, nebo ode dne, kdy mohlo být zahájeno užívání stavby, jednotky, nebo inženýrské sítě podle stavebního zákona.

Mezi nemovité věci, které mohou být osvobozeny od daně, patří stavba pevně spojená se zemí, jednotka, inženýrská síť, pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, podzemní stavba se samostatným účelovým určením a právo stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí.

Plátce daně má možnost rozhodnout se, že i po uplynutí stanovené lhůty 5 let bude aplikovat daň, avšak v případě, že je příjemcem plnění jiný plátce, pak musí udělit souhlas. Od 1. ledna 2016 se v tomto případě použije režim přenesené daňové povinnosti v souladu s §92d ZDPH.

Nájem nemovité věci je osvobozen od daně pouze v případech, kdy se nejedná o krátkodobý nájem nemovité věci, nájmu jednotek a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek a nájem strojů nebo jiných upevněných zařízení.

Krátkodobým nájmem se rozumí takový nájem, jehož trvání nepřesáhne 48 hodin nepřetržitě.

V případě nájmu se mohou plátcům rozhodnout jiným plátcům pro účely uskutečňování ekonomických činností uplatňovat daň.

Co se týče obcí, jsou nájmy velmi významným plněním. Vyskytuje se nájem pozemků, bytů, staveb i jednotek [12].

Plátce, tedy i obec se může rozhodnout, že bude nájem zdaňován, pak je uplatňována základní sazba daně. Toto zdanění je možné pouze v případě, že nájemník je plátcem DPH. Výhoda spočívá v možnosti využít nárok na odpočet daně v případě údržby a oprav pronajímané nemovitosti [16].

Může dojít také k situaci, kdy je osvobozeno parkovací místo. K tomu může dojít pouze v případě, je – li nájem parkovacího místa například součástí nájmu jednotky a je uzavřena pouze jedna společná smlouva. V tomto případě se pak zdanění či osvobození posuzuje podle hlavního předmětu smlouvy a tím je nájem jednotky, nájem parkovacího místa je pouze jako doplňková činnost. Pokud by však byly uzavřeny dvě smlouvy o nájmu, byly by oba nájemy posuzovány samostatně [16].

Výchova a vzdělávání

Podmínky osvobození výchovy a vzdělávání jsou stanoveny v § 57 ZDPH. Do okruhu výchovných a vzdělávacích činností, které jsou osvobozeny, patří:

- výchova a vzdělávání v mateřských, základních a středních školách, konzervatořích, jazykových školách a dalších,
- doplňkové služby ke školským službám, například stravování,
- vzdělávací činnosti poskytované na vysokých školách,
- rekvalifikace prováděná akreditovanými osobami,
- výchovné, vzdělávací a volnočasové aktivity, které jsou poskytovány dětem a mládeži příspěvkovými organizacemi a nestátním neziskovými organizacemi dětí a mládeže.

Obec může například poskytovat vzdělávání pomocí zřizování příspěvkových organizací. Obec Rohatec je zřizovatelem dvou takovýchto organizací a to Mateřské a Základní školy Rohatec.

Zdravotní služby a dodání zdravotního zboží

Osvobození zdravotnických služeb je dáno v souvislosti s § 58 ZDPH. Jedná se o služby, podle zákona o zdravotních službách, poskytovaná poskytovatelem zdravotních služeb, na základě oprávnění, zároveň musí jít o činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví a služby s tím související.

Zdravotnickým zbožím je chápáno dodání lidské krve a jejích složek, lidských orgánů, tkání a mateřského mléka, a dále stomatologických výrobků. Osvobozen není výdej nebo prodej léčiv, potravin pro zvláštní výživu, či zdravotnické prostředky, ať už na lékařský předpis nebo bez něj.

Od daně je osvobozeno také zdravotní pojištění podle zákona o veřejném zdravotním pojištění.

Obce často zřizují ve své působnosti příspěvkové organizace, které jsou zaměřeny na poskytování zdravotní péče. Zdravotními službami, které jsou osvobozeny je také stravování pacientů v nemocnicích, i lázeňská péče. Stravování zaměstnanců nemocnice je však už zdanitelným plněním [12].

Sociální pomoc

Podle § 59 ZDPH je sociální pomoc chápána jako služby podle zvláštního právního předpisu.

Obce mohou poskytovat služby sociální pomoci, které jsou osvobozeny bez nároku na odpočet daně. Mezi tyto služby patří například činnosti zajišťující pomoc a podporu osobám, jejichž účelem je začlenění nebo prevence sociálního vyloučení. Patří sem také služby sociálního poradenství, služby sociální péče a služby sociální prevence. Sociální služby mohou být poskytovány jako služby pobytové, ambulantní nebo terénní. Uplatnit osvobození v této oblasti mohou plátcí, kteří jsou držiteli oprávnění k poskytování sociálních služeb (oprávněný poskytovatel). Pokud plátce nemá k dispozici dané oprávnění a poskytuje sociální služby, tak se jedná o normální zdanitelné plnění a použije se příslušná sazba daně.

Sociální služby jsou poskytovány ve speciálních zařízeních, mezi které patří například domovy pro seniory, azylové domy, chráněné bydlení, sociální poradny, denní a týdenní stacionáře.

Mezi takto osvobozené služby, obdobně jako u zdravotnických služeb, nepatří například stravování zaměstnanců ve výše zmíněných zařízeních [12].

Ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

Tato plnění jsou vymezena v souladu s § 61 ZDPH a jsou zde zahrnuty například:

- poskytnuté služby, jako protihodnota členských příspěvků, pro vlastní členy politických stran a hnutí, církví, náboženských společností a dalších, za podmínky, že toto osvobození nezpůsobí narušení hospodářské soutěže,

- poskytování služeb souvisejících se sportem, nebo tělesnou výchovou právníky osobami, které nebyly založeny za účelem podnikání, osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost,
- poskytnutí kulturních služeb,
- poskytnutí služeb a dodání zboží osobami, jejichž činnosti jsou osvobozeny.

Do služeb souvisejících se sportem můžeme zahrnout veškeré služby příjemcům, které umožňují přístup ke sportovním aktivitám. Není důležité, zda se jedná o sportování na vrcholové nebo amatérské úrovni, avšak je potřeba rozlišovat mezi sportem a zábavou. V případě, že je zpoplatněn vstup do areálu, který je možno využít jak sportovně, tak pro zábavu, pak se rozhodnutí řídí podle průměrného spotřebitele. Typickým příkladem může být například koupaliště nebo plavecký bazén, kdy někteří návštěvníci jdou aktivně plavat a jiní jdou za zábavou. Je tedy na zvážení provozovatele, která skupina je početnější [8].

Při osvobozování sportovních služeb nehraje žádnou roli komu je služba poskytnuta, ať už jde o FO, sportovní klub, či obchodní korporaci, vždy se postupuje stejně [8].

Obce a jimi zřízené organizace často poskytují kulturní činnosti, do této kategorie spadají také rekreační činnosti. Může se jednat například o pořádání kulturních programů (divadlo, koncerty), plesy, dětské dny, hodové slavnosti, provoz kina a knihovny, vstupné na prohlídky muzeí, galerií a vstupné do botanických a zoologických zahrad a další [12].

Osvobozeny jsou také související služby a dodání zboží, může jít například o prodej upomínkových předmětů, propagačních materiálů, výstavních katalogů a podobně. Za doplňkovou činnost však nelze považovat prodej CD, DVD, knih, pohledů a triček [12].

Některé služby, které jsou nabízeny kulturními zařízeními, vždy spadají do základní sazby daně, například poplatek za internet v knihovně, fotokopie za úplatu, prodej občerstvení a další [12].

3. 10. 2 Osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně

Přehled plnění, které je možné zařadit do této skupiny je vymezen v § 63 ZDPH. Jedná se například o dodání a pořízení zboží z JČS, vývoz zboží, poskytnutí služby do třetí země, přeprava osob, dovoz zboží a další. Jednotlivá plnění jsou podrobněji vymezena v § 64 – 71 ZDPH.

Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně se u obcí nevyskytují buď vůbec, nebo velice výjimečně [12].

3. 11 Odpočet daně

Nárok na odpočet daně a jeho uplatnění je stanoven v souladu s § 72 – 79 ZDPH.

Jde o základní prvek systému DPH. Účelem odpočtu je zamezit kumulování DPH, která je vybírána na každém stupni hospodářského řetězce. Dochází tak ke zproštění od daně uvalené na předchozím stupni. DPH tak pro plátce nepředstavuje náklad [10].

Všichni plátcí, a tedy i obce mají nárok na odpočet daně na vstupu, podmínkou je splnění zákonem stanovených podmínek. Aby měl plátce nárok na odpočet daně, musí přijatá zdanitelná plnění použít pro uskutečnění svých ekonomických činností. Uplatněním odpočtu je chápáno uvedení tohoto odpočtu daně v daňovém přiznání. Mezi uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně u obcí zahrnujeme zejména zdanitelná plnění. Další plnění, např. plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně, plnění v rámci ekonomických činností, kdy je místo plnění stanoveno mimo tuzemsko, finanční činnosti uskutečňované pro zahraniční osobu, vydání nebo poskytnutí majetku v nepeněžitě podobě, obce většinou nerealizují [12].

V § 72 ZDPH jsou dány zásady o určení rozsahu a vzniku nároku na odpočet daně. Nárok na odpočet daně se vztahuje pouze na přijatá zdanitelná plnění, která jsou v rámci ekonomické činnosti použita pro uskutečnění zdanitelných plnění, plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně a plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.

Výčet podmínek stanovených pro uplatnění odpočtu daně je vymezen v § 73 ZDPH. Hlavní podmínkou pro uplatnění je mít daňový doklad, na základě kterého se odpočet provádí, v případě že nemá plátce daňový doklad, může ve výjimečných případech svůj nárok prokázat i jiným způsobem.

Nárok na uplatnění odpočtu v souladu s § 73 ZDPH vzniká nejdříve ve zdaňovacím období, ve kterém byly splněny stanovené podmínky. Lhůta pro uplatnění nároku je tři roky a začíná běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok vznikl.

Dochází-li k úpravě ZD a výše daně, má to za následek také změnu výše odpočtu daně. Plátce má proto povinnost provést opravu ve zdaňovacím období, ve kterém se o daných

okolnostech dozvěděl. Oprava je uskutečněna na základě opravného daňového dokladu. V případě oprav, kdy dochází ke zvýšení odpočtu daně, platí zákonem stanovená lhůta tři roky.

Prakticky může docházet ke třem typům odpočtů a to v plné výši, poměrné výši a krácené výši.

K odpočtu v plné výši dochází v případě, že přijaté zdanitelné plnění je použito výhradně pro ekonomickou činnost s nárokem na odpočet daně.

3. 11. 1 Odpočet daně v poměrné výši

Výpočet odpočtu daně na vstupu v poměrné výši se provede podle § 75 ZDPH. K tomuto odpočtu dochází v případě, že plátce použije zdanitelné plnění také pro činnosti, které nesouvisejí s jeho ekonomickou činností. Nárok na odpočet má plátce daně pouze v takovém rozsahu, v jakém používá zdanitelné plnění k ekonomické činnosti. Odpočet daně v poměrné výši se vypočte jako součin daně na vstupu a podílu použití tohoto plnění pro ekonomické činnosti plátce. Poměrný koeficient se pak vypočítá jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento nahoru. Jeho výši v případě obcí lze vyjádřit dle vzorce 3. 4.

$$PK = \frac{\Sigma UP_{\text{ekonomická činnost}}}{(\Sigma UP_{\text{ekonomická činnost}} + \Sigma UP_{\text{činnost veřejné správy}})} \quad (3. 4.)$$

V souladu s § 75 ZDPH může dojít k situaci, kdy plátce nemůže přesně určit výši poměrného koeficientu, pak se používá kvantifikovaný odhad. K poslednímu dni kalendářního roku plátce určí skutečný podíl použití zdanitelných plnění pro ekonomické činnosti v daném roce. Dojde – li k odchylce mezi odhadem a skutečným použitím o více než 10 procentních bodů, je potřeba upravit výši odpočtu. V případě, že výsledná částka je kladná, má plátce možnost daňový odpočet opravit, je – li však částka záporná, pak má plátce povinnost částku opravit. Oprava je pak provedena v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období daného kalendářního roku.

3. 11. 2 Odpočet daně v krácené výši

Odpočtem v krácené výši se zabývá § 76 ZDPH. Jedná se o případ, kdy plátce přijaté zdanitelné plnění použije jak pro plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně, tak i pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně. V tomto případě má plátce nárok na odpočet daně v krácené výši, tento nárok odpovídá rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně.

Odpočet v krácené výši se vypočte jako součin daně na vstupu z přijatého zdanitelného plnění s nárokem na odpočet daně a koeficientu. Koeficient se vypočítá jako procentní podíl, kdy v čitateli je součet ZD uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně, ve jmenovateli pak je součet částky čitatele a ZD plnění osvobozených bez nároku na odpočet. Výpočet Krátícího koeficientu zobrazuje vzorec 3. 5.

$$KK = \frac{\Sigma UP_s \text{ nárokem na odpočet daně}}{(\Sigma UP_s \text{ nárokem na odpočet daně} + \Sigma UP_{\text{bez nároku na odpočet daně}})} \quad (3. 5)$$

Takto vypočtený koeficient se zaokrouhlí na celé koruny nahoru. Do tohoto koeficientu se nezahrnuje například prodej DM, poskytnutí finančních služeb, dodání a nájem nemovité věci, pokud jde o doplňkovou činnost plátce.

V případě, že je hodnota ve jmenovateli kladná a hodnota čitatele nulová nebo záporná, pak je koeficient 0 %, z toho vyplývá, že není žádný nárok na odpočet daně na vstupu.

Pokud je hodnota ve jmenovateli nulová nebo záporná a v čitateli nula, nebo kladné číslo, pak je hodnota koeficientu 100 %. Vyjde – li hodnota koeficientu 95 % a vyšší, pak se uvažuje výsledný koeficient ve výši 100 %, tzn., že dochází k odpočtu daně v plné výši.

V případě, že dojde během následujících let ke změně rozsahu použití majetku, u kterého byl uplatněn nárok na odpočet daně, pak musí dojít v souladu s § 78 ZDPH k úpravě odpočtu. Změny v rozsahu použití majetku se posuzují každoročně. Lhůta pro úpravu odpočtu je dána zákonem, u dlouhodobého majetku je to 5 let a začíná běžet dnem, kdy byl daný majetek pořízen. Jedná – li se o stavby, jednotky a technické zhodnocení, pak je tato doba prodloužena na 10 let.

Způsob výpočtu úpravy odpočtu daně zobrazuje vzorec 3. 6.

$$O = \frac{\text{Daň na vstupu} \cdot (U_1 - U_0)}{5 (10)} \quad (3. 6)$$

O = vypočtený nárok na odpočet

U_1 = ukazatel nároku na odpočet daně v kalendářním roce, za který se provádí úprava odpočtu

U_2 = ukazatel nároku na odpočet daně ke kalendářnímu roku, kdy byl uplatněn první odpočet daně, popřípadě ke kalendářnímu roku, ve kterém byl majetek pořízen, pokud plátce neměl nárok na odpočet daně

Osoba povinná k dani má podle § 79 ZDPH nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění, které pořídila v období 12 měsíců před dnem, kdy se stala plátcem. Tento nárok na odpočet lze uplatnit pouze v případě, jedná – li se o zdanitelné plnění využívané pro ekonomickou činnost.

Naopak při zrušení registrace má plátcce povinnost snížit nárok uplatněný u majetku, který je ke dni zrušení registrace v jeho obchodním majetku a u kterého uplatnil nárok na odpočet daně.

3. 11. 3 Odpočet daně v poměrné výši a zároveň v krácené výši

Jak již bylo výše uvedeno, v případě obcí může být konkrétní přijaté zdanitelné plnění využito pro účely veřejné správy a pro účely uskutečňování ekonomických činností, konkrétně zdanitelných plnění a zároveň osvobozených bez nároku na odpočet daně. V tom případě je nárok na odpočet daně nutno krátit poměrným i krátcím koeficientem dle vzorce 3.7.

$$O = (DPH \cdot PK \cdot KK) \quad (3. 7)$$

Kde PK představuje poměrný koeficient a KK krátcí koeficient.

3. 12 Správa daně

Správa daně u obcí se od jiných plátců daně nijak neliší, postupy správce daně jsou vždy stejné.

Registrace plátce daně je dána § 94 ZDPH, a ukládá osobě povinné k dani podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém byl překročen stanovený obrat. Registrovat se však může i osoba povinná k dani, která obrat nepřekročila a to na základě dobrovolnosti.

Identifikovaná osoba se musí registrovat do 15 dnů ode dne překročení stanoveného limitu. Limit je stanoven ve výši 326 000 Kč.

Zákon také stanovuje povinné registrační údaje, mezi které podle § 96 patří čísla všech účtů, které jsou poskytovány pro ekonomickou činnost.

Zdaňovacím obdobím je podle § 99 ZDPH kalendářní měsíc. Měsíční zdaňovací období však může být po rozhodnutí plátce změněno na čtvrtletí v případě, že jeho obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10 000 000 Kč, není nespolehlivým

plátcem, není skupinou a změnu zdaňovacího období oznámí správci daně dokonce měsíce ledna příslušného kalendářního roku.

V případě, že se plátce stane nespolehlivým plátcem, pak je od následujícího kalendářního čtvrtletí, po tom, kdy se nespolehlivým plátcem stal jeho zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc.

Daňové přiznání se řídí § 101 ZDPH, který ukládá, že povinnost podání má plátce, identifikovaná osoba, osoba která není plátcem a které vznikla povinnost přiznat daň a osoba, které vznikla povinnost přiznat daň, kterou uvedla na jí vystaveném dokladu, do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém byl daný daňový doklad vystaven. Podat daňové přiznání vzniká i v případě, že nevznikla povinnost přiznat daň.

Daňové přiznání, opravné daňové přiznání, hlášení a přílohy k daňovému přiznání musí být podány elektronicky na elektronickou adresu podatelny zveřejněnou správcem daně.

Statut nespolehlivého plátce je upraven v souladu s § 106a ZDPH. Nespolehlivým plátcem se může stát také obec, a to v případě, kdy dojde k porušení povinností ke správě daně závažným způsobem. Správce daně na základě těchto okolností rozhodne, že obec je nespolehlivým plátcem. Proti tomuto rozhodnutí je možné se do 15 dnů od doručení rozhodnutí odvolat a má odkladný účinek.

Plátce má možnost podat žádost o zrušení statutu nespolehlivého plátce po uplynutí jednoho roku od doby, kdy byl za nespolehlivého plátce ohlášen, popřípadě od doby jednoho roku, kdy byla takováto žádost zamítnuta.

V případě, kdy plátce DPH obchoduje s nespolehlivým plátcem, dochází automaticky k převzetí rizika za nezaplacenou daň z tohoto zdanitelného plnění. Může tedy dojít k situaci, kdy odběratelé, plátcí DPH, nebudou chtít odebírat výrobky a služby od obce, která je nespolehlivým plátcem. Proti tomuto riziku je možné se bránit například odvedením daně přímo finančnímu úřadu jménem nespolehlivého plátce.

3. 12. 1 Kontrolní hlášení

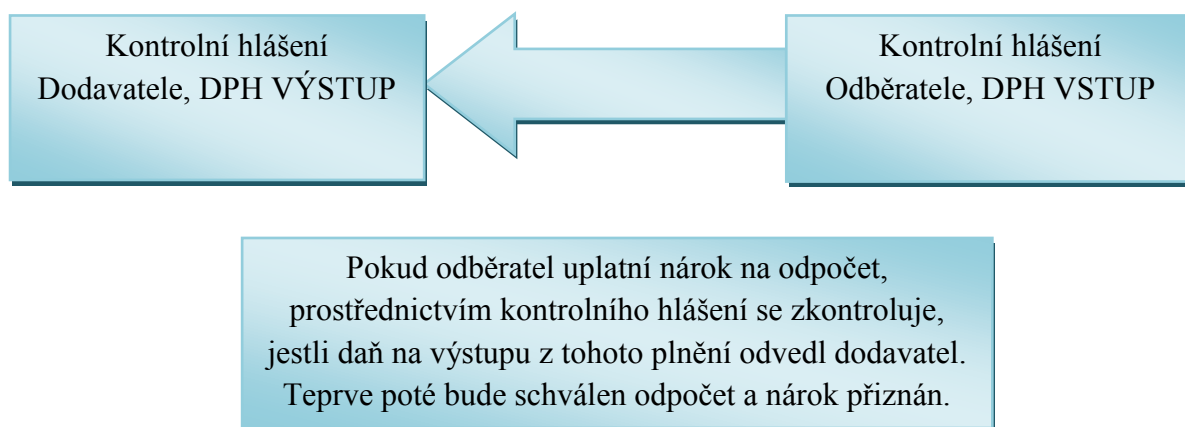
Kontrolní hlášení je nový institut platný od roku 2016. Cílem kontrolního hlášení je odhalit daňové podvody a úniky na základě párování získaných údajů v reálním čase. Důležité je, že kontrolní hlášení je speciální daňové tvrzení a v žádném případě nenahrazuje daňové přiznání ani souhrnné hlášení.

Plátce má povinnost podat kontrolní hlášení v případě, že uskutečnil nebo přijal zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku [18].

Kontrolní hlášení je upraveno v souladu s § 101 ZDPH.

Princip kontrolního hlášení zobrazuje obr. 3. 2.

Obr. 3. 2 Schéma principu kontrolního hlášení



Zdroj: ZDPH, zpracování vlastní.

Kontrolní hlášení je podáváno v elektronické podobě, ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Lhůty pro podání kontrolního hlášení jsou stejné, jako u daňového přiznání, tzn. do 25 dnů od skončení kalendářního měsíce v případě měsíčního plátce.

Kontrolní hlášení nemusejí podávat osoby, které nejsou plátcí daně (identifikované osoby), plátcí daně, kteří ve zdaňovacím období neuskutečnili ani nepřijali žádné plnění a plátcí uskutečňující pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Lhůty pro podání kontrolního hlášení jsou vymezeny v § 101e ZDPH a liší se u FO a PO. FO plátce podává kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání (měsíčně, nebo čtvrtletně). V případě, že plátcem je PO má povinnost podat kontrolní hlášení za kalendářní měsíc, bez ohledu na jeho zdaňovací období.

Postupem při nesplnění povinností souvisejících s kontrolním hlášením se zabývá § 101g ZDHP.

V případě, že nebo kontrolní hlášení podáno ve stanovené lhůtě, pak správce daně vyzve k podání, nová lhůta pro toto podání je pět dnů od oznámení výzvy.

Pokud správce daně zjistí nějaké nejasnost a pochybnosti vyzve plátce daně, aby je do pěti dnů objasnil, doplnil uvedené údaje, nebo změnil.

Všechny výzvy správce daně jsou doručovány elektronicky.

O tom jaké jsou následky a sankce při nedodržení povinností souvisejících s kontrolním hlášením nás informuje § 101h ZDPH.

Sankce pro plátce daně jsou následující:

- pokud je kontrolní hlášení podáno po stanovené lhůtě, aniž by správce daně k tomu dal výzvu – 1 000 Kč,
- pokud jej podá v náhradní lhůtě, poté co k tomu byl vyzván správcem daně – 10 000 Kč,
- pokud není podáno na základě výzvy ke změně, doplnění a potvrzení údajů v podaném kontrolním hlášení – 30 000 Kč,
- pokud není kontrolní hlášení podáno ani v náhradní lhůtě stanovené správcem daně – 50 000 Kč.

Tyto pokuty jsou splatné do 15 dnů od doby, kdy rozhodnutí o pokutě nabylo právní moci. Pokutu je možné uložit popřípadě vymáhat její zaplacení do tří let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinností.

Vláda již schválila návrh novely zákona o DPH, která zmírňuje sankce při nedodržení povinností souvisejících s kontrolním hlášením. Tato novela by měla být účinná od června 2016. Podle návrhu novely by mělo být možné některé pokuty v pevné výši z ospravedlnitelných důvodů prominout. Toto prominutí nebude možné u plátců, kteří v posledních třech letech závažným způsobem porušili daňové povinnosti nebo účetní právní předpisy. Ministerstvo financí také navrhuje automatické prominutí tisícikorunové pokuty za opožděné podání hlášení, jednou za kalendářní rok, v případě, že plátce svou chybu napraví sám, bez vyzvání správce daně. Novela také prodlužuje lhůtu pro reakci plátce DPH z pěti kalendářních dnů na pět pracovních dnů. Touto novelou v podstatě došlo k vyhovění podmínkám odborné veřejnosti [21].

3. 12. 2 Zrušení registrace plátce

Ke zrušení registrace může dojít z úřední moci, nebo na základě vlastní žádosti. Tato oblast je upravena v souladu s § 106 ZDPH.

Ke zrušení registrace z moci úřední dochází z několika důvodů. Za hlavní důvod můžeme považovat, ukončení uskutečňování ekonomické činnosti plátce. Dalším důvodem ke zrušení registrace z moci úřední je, že plátce po dobu 12 kalendářních měsíců neuskutečnil žádná plnění v rámci ekonomické činnosti, aniž by o tom informoval správce daně. Posledním důvodem pak může být, že plátce uskutečňuje pouze činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně.

Ke zrušení registrace dochází také v případě, že plátce daně poruší své povinnosti závažným způsobem, ke zrušení registrace však dochází pouze tehdy, nepřesáhl – li obrat plátce za 12 bezprostředně předcházejících měsíců 1 000 000 Kč.

O zrušení registrace lze požádat také na základě dobrovolnosti v případě, že uplynul minimálně rok od plátcovy registrace a nedosáhl obratu 1 000 000 Kč za 12 bezprostředně předcházejících kalendářních měsíců, popřípadě uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. O zrušení registrace lze také zažádat, pokud plátce přestal uskutečňovat ekonomické činnosti.

4 Analýza plátcovství DPH obce Rohatec

Tato kapitola je zaměřena na obec Rohatec a poskytuje základní informace o obci. Jejím cílem je zhodnotit, zda je pro obec výhodné, stát se dobrovolně plátcem DPH. V této kapitole je tedy analýza příjmů a výdajů obce a jejich souvislost s DPH. V kapitole jsou také popsány případy, kdy by dobrovolná registrace byla výhodná.

4.1 Základní informace

Obec Rohatec se nachází v Jihomoravském kraji. Jde o obec s rozšířenou působností. Je to nevelká obec, jejíž rozloha činí asi 1745 ha. Obec má 3 527 obyvatel a v současnosti tam pobývá 71 cizinců. Počet obytných domů je 1272 [22].

Historie obce sahá hluboko do minulosti. Podnětem k osídlení bylo zřejmě obchodní spojení Moravy s horními Uhry, o čemž svědčí místo, kde se od pradávna nacházel přívoz „pas rohatecký“ vedoucí na slovenský břeh řeky Moravy v místech, kde dnes tvoří řeka státní hranici mezi Českou a Slovenskou republikou. V minulosti byl také místem s častými vpády z Uher, místem krvavých bojů o Rohatec a vstup na Moravu. Tudy vedla i důležitá obchodní cesta z tehdejších Uher (Slovensko) i od Strážnice přes most, který zde stával (Obec Rohatec, 2010).

První zmínka o obci pochází z druhé poloviny 13. století, kde je na listině krále Přemysla Otakara II. Z roku 1270 mezi svědky uveden „Tvrdek z Rohatce, jako majitel vsi Rohatec, kterou dostal již dříve jako výsluhu. Podle několika historických nálezů se však osídlení datuje daleko dříve, již od dob velkomoravské říše. Dřívější rameno řeky Moravy v minulosti tvořilo meandry s pískovými výspami. Kolem roku 1030 byla na jedné z nich postavena tvrz. Podle této přirozené výspy „rohaté“ bylo místo i tvrz pojmenováno. Tak po menších úpravách vznikl název Rohatec. Tvrz, kterou obtékalo rameno řeky, byla součástí obranných hradišť od soutoku Moravy a Dyje po Spytihněv. Podle dochovaných záznamů měla obec již v roce 1270 kostel, který byl během několika století několikrát vypálen. Podle středověkých záznamů se tamní obyvatelé zabývali rybolovem a lovem raků, později se začali zabývat také zemědělstvím [22].

4.2 Analýza příjmů obce Rohatec

Obec ke zpracování analýzy poskytla Závěrečný účet za léta 2012 – 2014 a přehledy příjmů vstupujících do obratu DPH, na základě zvážení ekonomického úseku. Příjmy, které podle úsudku obce vstupují do obratu DPH, zobrazuje Tab. 4. 1 a Graf 4. 1. Obec si také

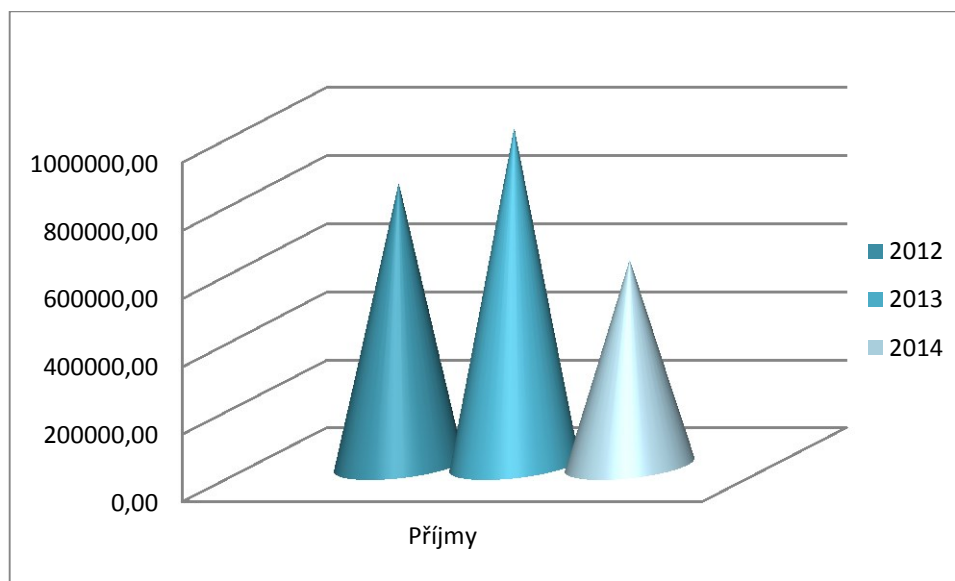
sleduje výši obrátu, aby včas zjistila, kdyby došlo k jeho překročení. Závěrečný účet za rok 2014 je v příloze č. 1 a údaje o sledovaném obrátu v roce 2014 jsou zobrazeny v příloze č. 2.

Tab. 4. 1 Příjmy vstupující do obrátu DPH (v Kč)

	2012	2013	2014
Prodej dříví		115 000	178 788
příjmy ze sběru a zpracování druhotných surovin	16 000	33 818	23 120
Příjmy z prodeje knih		76 580	8 997
Kabelová televize a místní rozhlas	17 115	92 020	141 650
Pohřebnictví	39 300	36 992	17 204
Úroky, bonusy	54 837	53 890	57 680
Vstupné, plesy, tomboly	169 000	92 220	169 000
Ostatní prodej služeb a výrobků	6 582	4 371	5 582
Ostatní příjmy z vlastní činnosti	2 500	400	500
Příjmy z pronájmu pozemků	81 762	124 952	
Příjmy z pronájmu nemovitostí	433 500	354 097	
Příjmy z pronájmu movitých věcí	6 430	3 700	1 000
celkem	827 026	988 040	603 521

Zdroj: Obec Rohatec (2012, 2013, 2014), vlastní zpracování.

Graf 4. 1 Příjmy vstupující do obrátu DPH



Zdroj: Obec Rohatec (2012, 2013, 2014), vlastní zpracování.

Jak je z tabulky i grafu patrné v roce 2013 již mnoho do překročení obratu pro povinnou registraci k DPH nezbývalo. Jelikož, se obrat nepočítá pouze za kalendářní rok, ale vždy za dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců, je nutné neustále sledovat hranici danou § 6 odst. 1 ZDPH.

Jednotlivé příjmy byly analyzovány a po odhalení nesrovnalostí autorkou byly upraveny o příjmy, které v souladu s § 4a ZDPH v návaznosti na § 61 odst. e) a f) ZDPH a § 6 odst. 1 ZDPH nevstupují do obratu pro povinnou registraci k DPH. Jedná se především o vstupné na plesy a jiné kulturní akce. Následující tabulka již zobrazuje příjmy po redukci položek, které do obratu nepatří.

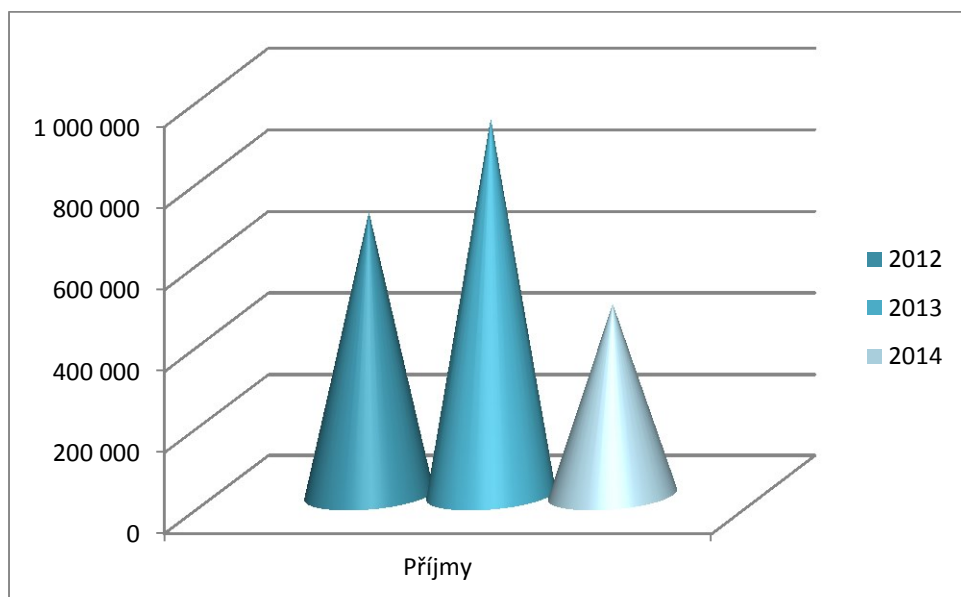
Pro analýzu plátcovství bude vycházeno z údajů za roky 2012 – 2014. Příjmy, které vstupují do obratu DPH, jsou zobrazeny v tab. 4. 2. Celkovou výši příjmů vstupujících do obratu zobrazuje graf 4.2.

Tab. 4. 2 Příjmy vstupující do obratu DPH (v Kč)

	2012	2013	2014
Prodej dříví		115 000	178 788
příjmy ze sběru a zpracování druhotných surovin	16 000	33 818	23 120
Příjmy z prodeje knih		76 580	8 997
Kabelová televize a místní rozhlas	17 115	92 020	141 650
Úroky, půjčky	54 837	53 890	57 680
Pohřebnictví	39 300	36 992	17 204
Vstupné, plesy, tomboly	33 800	18 400	33 800
Ostatní prodej služeb a výrobků	6 582	4 371	5 582
Ostatní příjmy z vlastní činnosti	2 500	400	500
Příjmy z pronájmu pozemků	81 762	124 952	
Příjmy z pronájmu nemovitostí	433 500	360 097	
Příjmy z pronájmu movitých věcí	6 430	3 700	1 000
celkem	691 826	920 220	468 321

Zdroj: Obec Rohatec (2012, 2013, 2014), vlastní zpracování.

Graf 4. 2 Příjmy vstupující do obratu DPH



Zdroj: Obec Rohatec (2012, 2013, 2014), vlastní zpracování.

Na první pohled je patrné, že došlo k mírnému poklesu příjmů.

Jak je z grafů i z tabulek možné vidět největších příjmů spadajících do obratu DPH obec dosáhla v roce 2013, nejnižších naopak v roce 2014 a to jak v prvním i druhém případě.

Viditelně nižší příjmy v posledním sledovaném roce jsou způsobeny rozdílným stanovením výše obratu pro povinnou registraci k DPH v roce 2014. Zřejmě omylem zákonodárci do § 4 ZDPH nezahrnuli nájem nemovitých věcí dle § 56a ZDPH jako součást obratu DPH, jak tomu bylo v předchozích letech. V následujícím roce byla v zákoně DPH tato nesrovnalost již odstraněna.

Příjmy spadající do obratu pro povinnou registraci k DPH jsou zařazeny do několika skupin, z nichž první skupinou je prodej dříví. V prvním sledovaném roce, tedy roce 2012 se příjmy z této oblasti nevyskytují, oproti tomu v následujících letech již příjmy z tohoto prodeje tvoří podstatnou část. Prodej dříví spadá do základní sazby daně, ve výši 21 %, výjimkou je palivové dříví, u kterého se použije první snížená sazba daně, tj. 15 %. Palivovým dřívím se podle přílohy č.3 ZDPH rozumí dříví v polenech, špalcích, větvích, otepích, nebo podobných tvarech [4].

Druhou skupinou příjmů jsou příjmy ze sběru a zpracování druhotných surovin. Je – li železný šrot prodáván plátcům DPH, použije se režim přenesené daňové povinnosti. Pokud odběrateli nejsou plátcí, pak se použije základní sazba daně na výstupu.

Výše příjmů z prodeje knih je v jednotlivých letech velmi rozdílná, zatímco v roce 2012 je tato položka nulová, v následujícím roce dosahuje téměř 80 000 Kč. Příjmy z tohoto prodeje by spadaly do první snížené sazby daně, která je stanovena v souladu s § 47 ZDPH ve výši 15 %. Od roku 2016 pak ve výši 10 %.

Další skupinou jsou příjmy z provozu kabelové televize a rozhlasového vysílání. V tabulce 4. 1 je možné vidět velké rozdíly ve velikosti příjmů v jednotlivých letech. Příjmy z provozu kabelové televize a rozhlasového vysílání patří do skupiny plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Osvobození se vztahuje na vysílání ze zákona, výjimkou je vysílání reklam, které není v žádném případě osvobozeno a je zdaněno sazbou ve výši 21 %. Obec by proto měla pečlivě sledovat, které příjmy musí zdanit.

Další poměrně výraznou položkou jsou úroky a půjčky. Jedná se o poskytování půjček vlastníkům obytných budov. K tomuto účelu byl založen Fond rozvoje bydlení, nejedná se tedy o doplňkovou činnost uskutečňovanou příležitostně. Tyto činnosti jsou v souladu s § 54 ZDPH osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně.

Další položkou příjmů jsou příjmy z oblasti pohřebnictví. Výše těchto příjmů se v jednotlivých letech příliš neliší. V tomto případě bude použita podle přílohy č. 2 ZDPH první snížená sazba daně. Výjimkou by byly pohřební služby pro zvířata, které by spadaly do základní sazby daně, ty však obec neprovozuje.

Do skupiny vstupné, plesy, tomboly je zahrnuto vstupné na různé kulturní akce, jako jsou plesy, hody a poutě. Dále je zde zahrnuto také vstupné do letního kina a výnosy z prodeje tombol. V případě, že obec poskytuje kulturní služby, pak se v souladu s § 61 písm. e) ZDPH jedná o služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Toto osvobození se vztahuje také na služby přímo související s konanou kulturní akcí. Příjmy z těchto akcí se nezapočítávají do obrátu pro povinnou registraci k DPH. Výjimkou jsou příjmy, které plynou například z občerstvení, pokud je na této akci prodáváno, jde o stravovací službu a ta je vždy předmětem daně a je nutné tedy odvést daň na výstupu v sazbě 21 %, která je v souladu s § 47 ZDPH. Do příjmů vstupujících do obrátu DPH by proto měla být zahrnuta pouze část, a to ta, která odpovídá příjmům ze stravovacích služeb. V této práci byla do příjmů započítávajících

se do obratu DPH zahrnuta 1/5 příjmů z této skupiny, jde však pouze o modelovou ukázkou, přesnou částku musí být schopna určit sama obec.

Položka ostatní prodej výrobků a služeb se v jednotlivých letech příliš neliší. Do této skupiny jsou zahrnuty příjmy knihovny, příjmy za kopírování a jiné nahodilé příjmy. Příjmy knihovny související s jejím provozem jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně. Jedná se zejména o půjčovné a členské příspěvky (zápisné). Další činnosti již však spadají do základní sazby daně, může se jednat o poplatky za internet v knihovně, nebo i výše zmíněné kopírování.

Dalšími příjmy jsou ostatní příjmy z vlastní činnosti. V této položce jsou zahrnuty příjmy za zřízení věcného břemene. V případě věcného břemene nehraje žádnou roli, jestli se jedná o hlavní nebo doplňkovou činnost, tyto příjmy vždy spadají do základní sazby daně.

Další položkou jsou příjmy z pronájmu pozemků. V tabulce 4. 1 je možné vidět rozdíly v jednotlivých letech, zásadním rozdílem je absence těchto příjmů v roce 2014. Tyto příjmy vstupují do obratu DPH, jsou však osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně podle § 56 a ZDPH. Toto osvobození se však nevztahuje na nájem parkovacích míst.

V případě nájmu nebytových prostor se postupuje obdobně jako u nájmu pozemků. Je důležité, aby obec správně rozdělila nájem podle délky jejich trvání. Na příjmy z krátkodobých nájmu nemovitých věcí se osvobození nevztahuje a je zdaňováno základní sazbou daně. V případě obcí se může jednat o nájem kulturnímu domu, ke kterému dochází i v obci Rohatec.

Poslední položkou příjmů, které spadají do obratu DPH, jsou příjmy z nájmu movitého majetku. Příjmy v jednotlivých letech se příliš neliší a tvoří téměř zanedbatelnou položku. Tyto příjmy se zdaňují sazbou 21 %.

Obec Rohatec je také zřizovatelem dvou příspěvkových organizací, mateřské školy Rohatec a Základní školy Rohatec. Obě školy v jednotlivých letech vykazují zisk. Obec tento zisk správně do obratu DPH nezahrnula. Příjmy z těchto činností jsou v souladu s § 57 ZDPH osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně.

4.3 Analýza výdajů obce

Analýza výdajů vychází ze závěrečných účtů obce z let 2012 – 2014. Výdaje obce je nutné analyzovat, aby bylo možné určit nárok na odpočet daně. V případě obcí je uplatnění odpočtu a jeho krácení podstatně složitější než u podnikatelů. Obec totiž vystupuje jak osoba povinná k dani, tak i jako veřejnoprávní subjekt. Je tedy nutné u jednotlivých nákupů posoudit, v jakém postavení se obec nachází. Stanovení odpočtu je proto složitější a také administrativně náročnější.

Při posuzování nároku na odpočet daně se používá tzv. přiřazovací způsob, jedná se o jednotlivé posouzení každého přijatého plnění. U každého nakoupeného zboží či služby, je tedy nutné posoudit, k jaké činnosti se vztahuje. Přiřazovací způsob probíhá ve dvou fázích. V první fázi se určí druh činnosti (ekonomická, neekonomická), ve druhé fázi se posuzuje, o jaký druh ekonomické činnosti se jedná (plnění s nárokem na odpočet daně, plnění bez nároku na odpočet daně) [16].

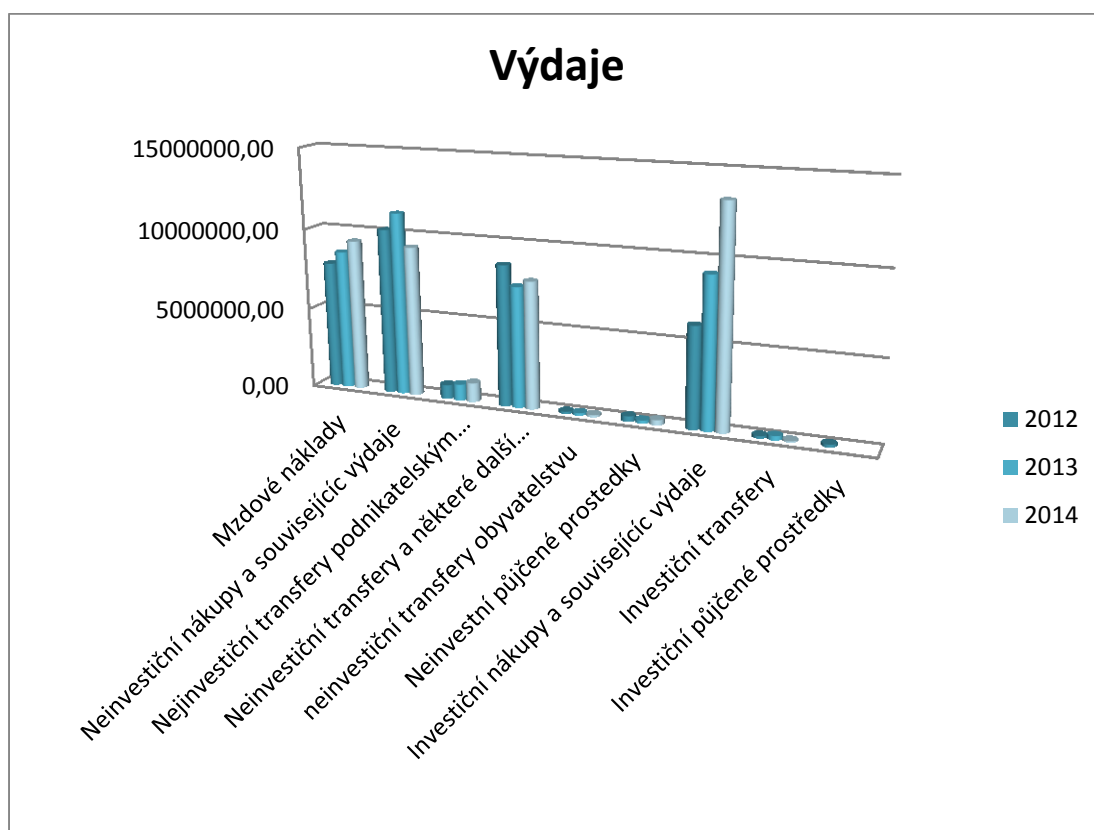
Výši výdajů za jednotlivé skupiny výdajů zobrazuje tab. 4. 3 a graf 4. 3.

Tab. 4. 3 Výdaje obce (v Kč)

	2012	2013	2014
Mzdové náklady	7 823 386	8 601 586	9 341 377
Neinvestiční nákupy a související výdaje	10 213 742	11 268 958	9 255 248
Neinvestiční transfery podnikatelským subjektům a nezisk. organizacím	851 273	983 385	1 170 274
Neinvestiční transfery a některé další platby rozpočtům	8 673 870	7 441 094	7 843 555
neinvestiční transfery obyvatelstvu	115 837	132 695	117 759
Neinvestiční půjčené prostředky	320 000	170 000	300 000
Investiční nákupy a související výdaje	6 162 805	9 177 478	13 348 003
Investiční transfery	132 359	250 000	60 915
Investiční půjčené prostředky	152 000		
Celkem	34 445 272	38 025 196	41 437 131

Zdroj: Obec Rohatec (2012, 2013, 2014), vlastní zpracování.

Graf 4. 3 Výdaje obce



Zdroj: Obec Rohatec (2012, 2013, 2014), vlastní zpracování.

První oblastí výdajů jsou mzdové výdaje. Do této skupiny patří platy zaměstnanců v pracovním poměru, odměny členů zastupitelstev obcí a krajů a povinné pojistné. Tyto výdaje do DPH nevstupují.

Významnou skupinou jsou neinvestiční nákupy a související výdaje. V této skupině jsou zahrnuty výdaje na:

- nákup materiálu,
- nákup vody, paliv a energie,
- nákup služeb,
- ostatní nákupy,
- výdaje související s neinvestičními nákupy, příspěvky a věcné dary.

4. 3. 1 Nákup materiálu

Potraviny

Výdaje na nákup potravin se v jednotlivých letech pohybovaly od 2 000 Kč do 8 000 Kč. Významnou roli zde hraje, jestli dodavatel je registrovaným plátcem daně. Pokud jsou tyto potraviny nakupovány pro spotřebu zaměstnanců obce, pak nelze uplatnit odpočet. Odpočet ve výši 10 % by si obec mohla uplatnit například v případě, že by byla provozovatelem obchodu s potravinami a dále tyto potraviny prodávala. V podmínkách obce Rohatec z potravin spotřebovaných v rámci prodeje občerstvení na pořádaných akcích.

Ochranné pomůcky

Ochranné pomůcky jsou nakupovány pro místní hospodářství, sběrný dvůr, jednotku sboru dobrovolných hasičů a pohřebnictví. Částka výdajů se v jednotlivých letech pohybuje okolo 100 000 Kč. Je důležité určit, zda se jedná o ekonomickou činnost nebo o výkon veřejné správy. Místní hospodářství i pohřebnictví jsou ekonomickými činnostmi, obec má tedy nárok na odpočet daně na vstupu ve výši 21 %. Co se týče sboru dobrovolných hasičů, nárok na odpočet daně na vstupu by nevznikl.

Knihy, učební pomůcky a tisk

Částka těchto výdajů se pohybuje v rozmezí 80 000 Kč – 90 000 Kč. Na knihy se v souladu se ZDPH použije první snížená sazba daně ve výši 15 %, ta už však nelze uplatnit u tisku, jako jsou například noviny a časopisy, zde by se uplatnila základní sazba daně ve výši 21 %.

Drobný hmotný dlouhodobý majetek

Zde je důležité posoudit pro jakou činnost je drobný majetek určen. V případě vybavení obecního úřadu výpočetní technikou nebude nárok na odpočet daně, protože se nejedná o podnikatelskou činnost, nelze tedy uplatnit nárok na odpočet daně.

U výdajů na provoz knihovny také nelze uplatnit nárok na odpočet daně, protože se jedná o činnost osvobozenou od daně bez nároku na odpočet daně v souladu s § 61 ZDPH.

Dalšími výdaji na drobný dlouhodobý majetek jsou výdaje na sběrný dvůr. Sběr komunálního odpadu je považován za činnost veřejné správy, obec příjmy z této činnosti nezdaňuje a nelze tedy uplatňovat ani odpočet daně. Dalšími výdaji, u kterých obec nemá

nárok na odpočet daně je také výstavba dětského hřiště a jeho vybavení, tato činnost není poskytována za úplatu, proto také obci nevzniká nárok na odpočet daně na vstupu.

U výdajů na místní hospodářství, které je ekonomickou činností má obec nárok na uplatnění DPH na vstupu ve výši 21 % a to v plné výši.

Obec v jednotlivých letech pořídila také vybavení kulturního domu. Obec poskytuje krátkodobý nájem kulturního domu, který je zdaňovanou činností, jedná se zdanitelná plnění, u kterého se aplikuje základní sazba daně. Obec má tedy nárok na odpočet daně na vstupu v souladu s § 75 ZDPH. Jedná se tedy o to, že plátce u plnění, která použil pro své ekonomické činnosti a pro účely s nimi nesouvisejícími, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro své ekonomické činnosti.

4. 3. 2 Nákup vody, paliv a energie

Do této skupiny jsou zařazeny výdaje na nákup studené vody, plynu, elektrické energie a pohonných hmot a maziva. Celková částka se je v jednotlivých letech v průměru kolem 2,5 mil. Kč. Tyto výdaje patří do kategorie režijních nákladů, které jsou těžko přiřaditelné ke konkrétním činnostem. Jelikož se tyto výdaje mohou týkat jak ekonomických tak neekonomických činností, tak i zdaňovaných nebo osvobozených. Postup v tomto případě je tedy složitější. Nejprve by se měly vyloučit činnosti neekonomické, u ostatních částí se pak postupuje podle jejich účelu. Buď se použije plný nárok na odpočet nebo odpočet v krácené výši v souladu s § 76 ZDPH.

U elektrické energie, vody a plynu by byla použita podle § 47 ZDPH první snížená sazba daně, u pohonných hmot pak základní sazba daně ve výši 21 %.

4. 3. 3 Nákup služeb

Celková částka nakoupených služeb je v letech 2012 a 2014 v hodnotě 4 mil. Kč, v roce 2013 pak 5,5 mil. Kč. Do této skupiny spadají služby pošt, telekomunikací a radiokomunikací, služby peněžních ústavů, nájemné a vzdělávání. Všechny tyto služby jsou v souladu s § 51 ZDPH osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně. Nelze tedy u nich uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu. Dále jsou zde zahrnuty konzultační, poradenské a právní služby a služby na školení. Tyto služby jsou zdanitelným plněním a nejsou tedy osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně. V těchto případech je nutné určit, zda dodavatelem je plátce nebo neplátce. V případě, že dodavatelem je neplátce, nevzniká nárok na odpočet daně na vstupu. Dále sem patří také nákupy ostatních služeb. Zde je opět nutné

rozlišit, zda se jedná o ekonomickou činnost nebo činnost veřejné správy. Do činnosti veřejné správy a tedy bez nároku na odpočet by patřily například následující služby:

- likvidace odpadů,
- chodníky, komunikace zimní údržba,
- dopravní značení komunikace,
- projekt Obnova a úprava veřejné zeleně,
- vánoční výzdoba.

U výdajů na provoz letního kina a demolici sauny nelze uplatnit nárok na odpočet daně, protože se jedná o plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně v souladu s § 51 ZDPH.

Další skupinou výdajů jsou výdaje na plesy, hody a ostatní kulturní akce. Tyto služby také spadají do plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně v souladu s § 51 ZDPH, avšak často se na těchto akcích prodává také občerstvení, které je zdanitelným plněním, proto obci vzniká nárok na odpočet daně na vstupu ve výši, která se týká právě tohoto občerstvení.

U výdajů na propagaci obce a časopis Rohatecká obec a tisk obecních novin vzniká nárok na odpočet daně v plné výši.

4. 3. 4 Ostatní nákupy

Výdaje na ostatní nákupy se v jednotlivých letech pohybují ve výši 1 – 2 mil. Kč. A jsou zde zahrnuty výdaje na opravy a udržování, programové vybavení, cestovné a pohoštění.

U výdajů na opravy a udržování musí obec opět určit, zda se jedná o ekonomickou činnost nebo činnost veřejné správy, např. oprava komunikace, chodníků, kanalizace a veřejného osvětlení, opravy obecního úřadu a oprava dětského hřiště budou pravděpodobně spadat pod veřejnou správu a nelze tedy uplatnit nárok na odpočet daně.

Dále se opravy mohou týkat plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, v této skupině by se jednalo například o knihovnu, tenisové kurty, zde opět nebude nárok na odpočet daně.

Nárok na odpočet daně by pak vzniknul u oprav techniky v místním hospodářství, zde by se jednalo o plný nárok na odpočet daně. Nárok na odpočet daně by se dal také uplatnit u kulturního domu, avšak pouze v krácené výši v souladu s § 76 ZDPH. Odpočet v krácené výši by se pak použil také u oprav místního rozhlasu, který je z části používán pro osvobozené činnosti a v rámci reklam také pro zdanitelná plnění.

Výdaje na programové vybavení, cestovné a pohoštění se také bude týkat spíše veřejné správy, a proto obec opět nemá nárok na odpočet daně na vstupu.

Poslední skupinou v neinvestičních nákupech jsou výdaje na poskytnutí neinvestičních příspěvků, výdaje na dopravní územní obslužnost a věcné dary. U žádného z této skupiny výdajů nelze uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu.

4. 3. 5 Neinvestiční transfery

Další skupinou výdajů jsou neinvestiční transfery. Jedná se o neinvestiční transfery podnikatelským subjektům a neziskovým organizacím a další platby, jako například převody mezi fondy.

V této skupině jsou také neinvestiční transfery obyvatelstvu a neinvestiční půjčené prostředky, které je ekonomickou činností obce. V souladu s § 51 ZDPH jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně a obec tedy nemá nárok na odpočet daně na vstupu.

4. 3. 6 Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

Pořízení dlouhodobého hmotného majetku má v rozpočtu výdajů velkou roli, pohybuje se v řádu několika milionů korun. Dlouhodobý hmotný majetek je v souladu s § 4 odstavce 4 ZDPH stanoven jako nemovitost bez ohledu na ocenění, samostatné movité věci v ocenění nad 40 000 Kč, dále pozemky a technické zhodnocení podle zákona o dani z příjmů.

Obec musí u každého nově pořizovaného majetku určit, zda ho bude používat pro ekonomickou činnost nebo pro výkon veřejné správy. V případě, že se bude jednat o kombinaci činností, pak musí určit kritérium, podle kterého bude vypočítávat poměrný odpočet daně. Tímto kritériem může být například podíl podlahové plochy u nemovitosti, nebo počet ujetých kilometrů u automobilů. Pro každý druh majetku je možné zvolit jiné kritérium. Obec však musí být schopna své rozhodnutí obhájit před správcem daně [16].

Po skončení kalendářního roku, ve kterém po uskutečnění zdanitelného plnění plátce uplatnil nárok na odpočet daně, zohlední skutečné využití tohoto zdanitelného plnění pro své

ekonomické činnosti v příslušném roce. Pokud koeficient podle skutečného použití přesáhne více než 10 %, výše uplatněného odpočtu daně se upraví. Podle § 78 ZDPH lhůta pro úpravu odpočtu daně činí pět let a v případě pozemků deset let.

4. 3. 7 Nárok na odpočet daně při registraci

Obec má nárok na odpočet daně při registraci v souladu s § 79 ZDPH. Nárok na odpočet daně při registraci je základním právem každého plátce. Obec, pokud dojde k překročení obratu, si může uplatnit odpočet na přijatá zdanitelná plnění, pořízená v období 12 měsíců po sobě jdoucích přede dnem, kdy se stala plátcem, v případě, že je toto plnění k danému dni součástí obchodního majetku.

Opět zde platí to, co bylo uvedeno již výše. Obec musí posoudit pro jakou činnost je dané plnění používáno. Pokud je z části používáno i pro činnost neekonomickou, popřípadě pro činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně musí obec zohlednit částečný nárok stanovený v souladu s § 75 a 76 ZDPH.

Při zrušení registrace plátce, musí dojít ke snížení uplatněného nároku na odpočet daně u majetku, který je k danému dni součástí obchodního majetku a u něhož byl uplatněn nárok na odpočet daně nebo jeho část.

4. 4 Modelový výpočet daňové povinnosti

V této kapitole je zobrazen modelový výpočet daňové povinnosti v případě, že by obec byla plátcem DPH. Vypočtené údaje jsou doplněny do daňového přiznání (dále jen „DAP“). Toto přiznání je zobrazeno v příloze č. 3.

Tento modelový výpočet je konstruován tak, aby zahrnoval hlavní činnosti, které obec uskutečňuje a přijímá. Nejde tedy o reálný výpočet daňové povinnosti. U těchto výpočtů autorka vycházela ze závěrečného účtu obce Rohatec z roku 2014, který je zobrazen v příloze č. 1. V tomto modelovém příkladu autorka vycházela z údajů za celý kalendářní rok. Za skutečných okolností je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc.

Jednotlivá uskutečněná a přijatá plnění jsou rozděleny do skupin. Výše příjmů z přijatých plnění je zachycena v tab. 4. 4. Tato tabulka zachycuje také řádek DAP, na který je daná položka zatříděna.

Obdobně se postupuje u přijatých zdanitelných plnění, které jsou zobrazeny v tab. 4. 5. V tabulce je vymezeno o jaké plnění se jedná, jaká je jeho hodnota a také řádek DAP, na který je daná položka umístěna.

Tab. 4. 4 Uskutečněná plnění, jejich výše a řádek DAP (v Kč)

Uskutečněná plnění	Řádek DAP	Základ daně nebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně	Daň na výstupu
Pohřebnictví	2	13 044	1956
MR a KT	50	100000	
MR reklama	1	12 396	2 604
Vstupné na kulturní akce	50	139 000	
Prodej občerstvení na kulturních akcích	1	24 792	5 208
Prodej knih	2	7 826	1 174
Prodej dříví	1	147 099	30 901
Kovový odpad	1	18 181	3 819
Knihovna	50	17 000	
Nájem pozemků	50	105 930	
Nájem kulturního domu	1	19 834	4 166
Nájem nebytových prostor	50	348 000	
Úroky a půjčky	50	47 000	
Celkem		1 000 102	49 828

Zdroj: Obec Rohatec 2014, zpracování vlastní.

Jak je možné vidět z výše uvedené tabulky 4.4, tak obec uskutečňuje plnění jak zdanitelná, tak osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. V řádku 1 DAP jsou příjmy z reklam, prodeje občerstvení na kulturních akcích, příjmy z prodeje dříví a kovového odpadu¹ a nájem kulturního domu. V řádku 2 DAP jsou pak příjmy plynoucí z pohřebních služeb a z prodeje knih, u těchto činností se použije první snížená sazba daně. Ostatní činnosti jsou na základě § 51 ZDPH umístěny na řádek 50 DAP.

V případě obcí je samozřejmostí poskytování služeb veřejné správy. Tím ovšem vzniká komplikace při výpočtu nároku na odpočet daně. U činností, které jsou používány jak pro činnost veřejné správy, tak pro ekonomickou činnost, musí být nárok na odpočet daně počítán v poměrné výši. Poměrný koeficient se vypočte v souladu se vzorcem (3. 4).

¹ Podle současné legislativy by příjem z prodeje kovového odpadu byl v režimu přenesení daňové povinnosti a uveden na ř. 25 DAP.

$$PK = \frac{1\,000\,102}{(1\,000\,102 + 2\,950\,912)} \cdot 100\%$$

Poměrný koeficient byl vypočten ve výši 26 %.

Výpočet nároku na odpočet daně v krácené výši se vypočte v souladu s § 76 ZDPH. Nejprve je nutné vypočítat krátcí koeficient a to z uskutečněných plnění.

$$K = \frac{243\,172}{1\,000\,102} \cdot 100\%$$

Koeficient byl vypočítán dle vzorce (3. 5) ve výši 25 %. Při výpočtu autorka vycházela z údajů v Tab. 4. 4.

Tab. 4. 5 Nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, jejich výše a řádek DAP (v Kč)

Přijatá plnění	Řádek DAP	Základ daně	Poměrná výše ZD	V plné výši	Krácený odpočet
Nákup ochranných pomůcek	40	23 966		5 034	
Drobný DHM	40	38 014		7 986	
Hody, plesy	40	78 508			16 492
Ostatní služby	40	220 649	57 369		12 051
Vybavení KD	40	31 453	8 179		1 490
Nákup energií	40	1 903 370	494 876		103 958
Nákup pohonných hmot	40	178 399	46 384		9 744
Opravy	40	88 425		18 575	
Nákup stroje	40; 47	342 956		72 044	
Zpracování dat	40	270 250	70 265		14 760
Poradenské služby	40	99 097	25 765		5 412
Nákup materiálu	40	467 090	121 443		25 511
Programové vybavení	40	43 137	11 215		2 356
Technické zhodnocení KT	40	54 542			11 458
Celkem		3 839 856	835 496	103 639	203 232

Zdroj: Obec Rohatec (2014), vlastní zpracování.

Ve výše uvedené tabulce můžeme vidět přijatá plnění. Všechna tato plnění jsou umístěna v DAP na řádku 40. Přijatá zdanitelná plnění jsou využita k činnosti veřejné správy a k ekonomické činnosti, přičemž v rámci ekonomické činnosti se jedná využití pro zdanitelná

plnění a osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, proto byl proveden výpočet částečného odpočtu pomocí obou koeficientů.

V posledním sloupci tabulky je možné vidět plnění, která jsou využívána jak pro ekonomickou činnost s nárokem na odpočet, tak pro činnosti bez nároku na odpočet daně. Pro tyto činnosti byl použit krátcí koeficient ve výši 25 %.

U velké části plnění byl použit také poměrný koeficient ve výši 26 %. Tato plnění jsou použita jak pro uskutečňování ekonomických činností, tak pro činnosti veřejné správy.

Na řádce 47 DAP je možné vidět, že obec zakoupila také dlouhodobý majetek, v daném případě se jedná o stroj pro místní hospodářství, které je ekonomickou činností. V tomto modelovém případě vznikl obci nárok na odpočet daně ve výši 104 619 Kč. Takto vysoký nárok na odpočet je způsoben také již výše zmíněným nákupem dlouhodobého majetku. Nákupy dlouhodobého majetku nejsou běžným plněním, které by se uskutečňovalo pravidelně. V případě, že by k těmto nákupům nedošlo, tak by obci přesto vznikl nadměrný odpočet, avšak pouze ve výši 32 575 Kč. Provedením ilustrativního přepočtu ročního nadměrného odpočtu na měsíční, byla zjištěna částka 2 715 Kč.

Výpočet poměrného koeficientu je poměrně náročný, obec by proto měla zvážit, zda dodatečné administrativní náklady nepřevýší efekt nadměrného odpočtu. Možným řešením by také bylo neuplatňovat nárok na odpočet daně z plnění, které jsou určeny jak pro ekonomickou činnost, tak pro činnost veřejné správy a tuto daň účtovat do nákladů.

V případě, že by obec byla plátcem daně, pak by k dosud účtovaným částkám za uskutečněná plnění, ekonomické činnosti, aplikovala platnou sazbu daně, tzn., částky by představovaly základ daně, tzn. cenu bez DPH.

4. 5 Zhodnocení analýzy

Jak již bylo uvedeno výše, obec sleduje příjmy vstupující do obratu pro povinnou registraci k DPH, aby jej nepřekročila. Z tab. 4. 1 a 4. 2 je patrné, že obec do sledování obratu zahrнула i příjmy, které tam nepatří, jedná se o vstupné na plesy a jiné kulturní akce. I přes tuto nesrovnalost je stále blízko hranice stanovené pro povinnou registraci k DPH.

Převážná část plnění, které obec poskytuje, jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně, není tedy možné u těchto plnění uplatnit DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění, která jsou využita pro účely uskutečňování těchto plnění, to je jeden z důvodů, proč by pro obec nebylo výhodné stát se plátcem DPH. Jediná výhoda by plynula

z poskytování pohřebních služeb, kde by DPH na vstupu byla v sazbě 21 %, zatímco DPH na výstupu v první snížené sazbě, tedy 10 %. Dalším takovýmto případem, by mohlo být nakupování uhlí a prodávání tepla, tuto službu však obec neposkytuje. Tyto případy by mohly vést k tomu, že by obec měla nadměrný daňový odpočet. Záleželo by však na rozsahu poskytování těchto služeb a ostatních plnění se základní sazbou.

V souladu s § 94a ZDPH mimo zákonných důvodů k registraci, je možné registrovat se také dobrovolně. Může se jednat o situace, kdy se předpokládá překročení obratu, nebo případ, kdy je plátce, obec, uprostřed obchodního řetězce. Tabulka 4. 6 zobrazuje situaci, kdy obec A je registrovaným plátcem DPH a obec B je neplátce.

Tab. 4. 6 Obec jako registrovaný a neregistrovaný plátce

	Nakoupené zboží (ZD + DPH)	Přidaná hodnota (zisk obce)	Prodejní cena (ZD + DPH)	Daňová povinnost	Cena pro neplátce (s DPH)	Cena pro plátce (s DPH)
Obec A (plátce)	100+21	50	150+32	11	182	150
Obec B (neplátce)	121	50	171	0	171	171

Zdroj: Šobán (2013, s. 35), vlastní úprava.

Jak je z tabulky patrné, cena pro neplátce u obce A je vyšší, než v případě, kdy obec není plátcem. Naopak v případě, kdy obec poskytuje zboží a služby další plátcům je cena v případě obce A přijatelnější. Z toho vyplývá, že při registraci by se obec měla zamyslet, kdo je spotřebitelem jejích výrobků a služeb. V případě, že většina odběratelů ekonomických činností jsou plátcí DPH, pak lze dobrovolnou registraci doporučit, v opačném případě, by byla registrace nevýhodná.

Pokud by se obec přesto chtěla dobrovolně stát plátcem DPH, měla by zvážit dodatečné náklady, které by tak mohly vzniknout. Jedná se například o mzdové náklady v případě, že by muselo dojít k přijetí pracovníka, který by měl na starost daňové přiznání a věci s ním související (např. kontrolní hlášení). Jak bylo již uvedeno, administrativa spojená s aplikací DPH u obcí je pracnější, než u jiných plátců. Zvláště pak výpočet nároku na odpočet daně u činností, které slouží zároveň k ekonomickým činnostem i k činnostem veřejné správy. Zvýšené administrativní náklady by zřejmě předpokládány nadměrný odpočet ve výši 2 715 Kč nepokryl.

5 Závěr

V roce 2009 byla schválena novela ZDPH, od jejíž účinnosti je plátcovství obcí běžnou záležitostí. Je nutné si uvědomit, že DPH se dotýká všech subjektů, které uskutečňují ekonomické činnosti, ale největší dopad má na konečného spotřebitele. Obec by si proto při dobrovolné registraci měla uvědomit, zda obchoduje více s plátcí daně nebo jsou konečným spotřebitelem výrobků a služeb především její občané. Právě ve druhém jmenovaném případě dochází dobrovolnou registrací pouze ke zvýšení ceny pro konečného spotřebitele, ale neplyne z toho pro obec žádný užitek.

Diplomová práce byla zaměřena na obce a aplikaci DPH v jejich podmínkách. V první části bylo vysvětleno fungování obcí v návaznosti na českou legislativu. Druhá část byla zaměřena na vysvětlení principu aplikace DPH z pohledu obcí. Cílem práce pak byla analýza plátcovství DPH obce Rohatec a zhodnocení, zda je pro obec výhodné stát se dobrovolně plátcem DPH.

Obec Rohatec zvažuje dobrovolnou registraci k DPH z důvodu vysokého obratu, který se v některých letech hodně přibližuje ke stanovené hranici 1 mil. Kč. Jak však bylo zobrazeno ve čtvrté kapitole, obec do obratu zahrnovala i příjmy, které tam v souladu se zákonem nepatří. Jedná se o příjmy ze vstupného na kulturní akce. Po vyjmutí těchto příjmů je možné vidět, že obrat v jednotlivých letech mírně poklesl.

Hlavním důvodem, proč dobrovolná registrace obcí bývá nevýhodná, spočívá v tom, že i když obci vznikne nárok na odpočet daně, tak často pouze v poměrné výši, protože je dané přijaté plnění použito jak pro ekonomickou činnost, tak pro činnost, která není předmětem daně, tedy veřejnou správu. Správné stanovení poměrného nároku na odpočet daně bývá komplikované, a to především u režijních nákladů. Často také dochází ke kombinaci poměrného a kráceného nároku na odpočet daně. Dalším důvodem je také to, že obce v převážné většině poskytují v rámci uskutečnění ekonomických činností plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Z těchto plnění se sice neodvádí daň, ale zároveň není ani možnost uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu.

Pro obec by byla dobrovolná registrace výhodná ve dvou případech. Prvním z těchto případů je, že většina odběratelů by byli plátcí daně a obec se tedy nacházela uprostřed obchodního řetězce. Druhá situace, kdy by registrace byla výhodná, by nastala v případě, že by obec ve větší míře nakupovala zboží a služby v základní sazbě a následně je prodávala ve snížené sazbě. Tato situace nastává u obce Rohatec při poskytování pohřebních služeb, kdy se

například u zakoupených materiálů použije základní sazba daně, ale při prodeji daných služeb se již použije první snížená sazba daně. Dalším takovýmto případem by mohlo být nakupování uhlí a prodávání tepla, tuto službu však obec Rohatec neposkytuje. Záleží však na množství poskytovaných služeb, u kterých toto platí.

V práci bylo také na základě modelové situace vyhotoveno daňové přiznání. Toto přiznání je obsaženo v příloze č. 3. Výpočet daňové povinnosti je zpracován za celý kalendářní rok 2014. Je možné vidět použití kombinace poměrného i krátkého koeficientu. Obci vznikl nadměrný odpočet, který byl způsoben především zakoupením dlouhodobého majetku.

V případě, že by se obec přesto rozhodla pro dobrovolnou registraci k DPH, měla by také zvážit náročnost a pracnost. Mělo by předem být rozhodnuto, zda se bude o podání přiznání starat někdo ze stávajících pracovníků, nebo bude přijata nová pracovní síla, což by vedlo také ke zvýšení mzdových nákladů.

Pokud obec přistoupí k registraci DPH, měla by osoba, která bude odpovědná za podání daňového přiznání absolvovat různá školení, popřípadě celou situaci řešit s daňovým poradcem.

Seznam použité literatury

a) odborné knihy

[1] BENDA, Václav. *DPH: u neziskových subjektů*. 2. Praha: BOVA POLYGON, 2009. ISBN 978-80-7273-160-2.

[2] BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha 3: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2013. ISBN 978-80-7478-045-5.

[3] BOLIŇSKA, Monika. *Adult education on quality management and other cross-sectional aspects of public administration*. Vyd. 1. Białystok: Wolters Kluwer, 2003. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 83-884-6325-X.

[4] Daňové zákony 2016. MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2016: Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty*. 1. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2016, s. 118-171. ISBN 978-80-271-0022-4.

[5] DRÁBOVÁ, Milena, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 5. Praha: Walters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7.

[6] HAVEL, Tomáš. *Daň z přidané hodnoty: Meritum*. 9. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2012. ISBN 978-80-7357-731-5.

[7] HAVLAN, Petr a Jan JANEČEK. *Majetek územních samosprávných celků v teorii a praxi*. 2., aktualiz. a podstatně dopl. vyd. Praha: Leges, 2014. Praktik (Leges). ISBN 978-80-7502-057-4.

[8] HOLUBOVÁ, Olga. *Osvobození od DPH: vybrané oblasti*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-515-3.

[9] JÍLEK, Milan. *Fiskální decentralizace, teorie a empirie*. Praha 3: ASPI, a. s., 2008. ISBN 978-80-7357-355-3.

[10] LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech: k . Olomouc: ANAG, 2005-. Daně (ANAG)*. ISBN 978-80-7263-813-0.

[11] MAAYTOVÁ, Alena, František OCHRANA a Jan PAVEL. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha: Grada Publishing, 2015. ISBN 978-80-247-5561-8.

[12] MUSILOVÁ, Lydie a Dagmar FITŘÍKOVÁ. *DPH: u územně samosprávných celků a jimi zřízených příspěvkových organizací*. Karviná: Paris, 2009. ISBN 978-80-87173-04-6.

[13] OCHRANA, František. *Veřejné služby - jejich poskytování, zadávání a hodnocení: teorie a metodika poptávkového způsobu poskytování a zadávání veřejných služeb na úrovni municipalit*. Praha: Ekopress, 2007. ISBN 978-80-86929-31-6.

[14] SCHNEIDEROVÁ, Ivana. *Majetek krajů, měst, obcí, DSO a příspěvkových organizací*. Turnov: Acha obec účtuje, 2010. ISBN 978-80-254-5609-5.

[15] ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7478-785-0.

[16] ŠOBÁŇ, Jaroslav. *DPH u obcí: v příkladech*. 2. Olomouc: ANAG, s. r. o., 2013. ISBN 978-80-7263-807-9.

b) elektronické dokumenty a ostatní

[17] Finanční správa. *Daňové příjmy rozpočtů krajů a obcí dle zákona o rozpočtovém určení daní* [online]. 2014 [cit. 2015-06-01]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/kraje-a-obce/danove-prijmy-kraju-a-obci/danove-prijmy-rozpocet-kraju-a-obci-3736>

[18] Finanční správa: Kontrolní hlášení. *Finanční správa* [online]. [cit. 2016-02-17]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/>

[19] GRÁSGRUBER, Miloš. *System Online: Elektronické dokumenty v praxi* [online]. [cit. 2016-03-18]. Dostupné z: <http://www.systemonline.cz/>

[20] Městys Davle: Titul městys. *Městys Davle* [online]. [cit. 2016-02-19]. Dostupné z: <http://www.obecdavle.cz/>

[21] NEJEZCHLEB, Zdeněk. *Účetní kavárna* [online]. 2009 [cit. 2016-03-18]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9257v12076-dph-u-uzemnich-samospravnich-celku-iii/>

[22] Obec Rohatec: oficiální stránky [online]. 2015 [cit. 2015-06-01]. Dostupné z: <http://www.rohatec.cz/>

[23] PARLAMENTNÍ LISTY. *Parlamentní listy: Sankce za kontrolní hlášení DPH budou mírnější, rozhodla vláda* [online]. 2016 [cit. 2016-03-22]. Dostupné z: <http://www.parlamentnilisty.cz>

[24] SCHNEIDEROVÁ, Ivana. *Obec účtuje: vše o účetnictví obcí* [online]. 2016 [cit. 2016-03-17]. Dostupné z: <http://www.obecuctuje.cz/>

[25] Zákon o obcích – č. 128/2000 Sb. *Zákon ČR* [online]. 2015 [cit. 2015-06-01]. Dostupné z: <http://zakony.centrum.cz/zakon-o-obcich>

Seznam zkratek

CP	Cenný papír
EU	Evropská unie
DAP	Přiznání k DPH
DIČ	Daňové identifikační číslo
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
DŘ	Daňový řád
FO	Fyzická osoba
JČS	Jiný členský stát
PO	Právnícká osoba
ÚSC	Územní samosprávné celky
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty
ZD	Základ daně

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že - jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo; - beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3); - souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO; - bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona; - bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 22. 4. 2016

Bc. Petra Ovesná

Seznam příloh

Příloha č. 1 Závěrečný účet obce Rohatec za rok 2014

Příloha č. 2 Příjmy obce vstupující do obratu DPH za rok 2014

Příloha č. 3 Modelové DAP

